

BEYOND BUDGETING -KONSEPTI PERINTEISEN BUDJETOINNIN HAASTEIDEN RATKAISIJANA

-

CASE-TUTKIMUS

Kandidaatintutkielma
Eemeli Asikainen
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
Laskentatoimi
Kevät 2020

Tekijä Eemeli Asikainen

Työn nimi Beyond budgeting -konsepti perinteisen budjetoinnin haasteiden ratkaisijana – Case-tutkimus

Tutkinto Kauppatieteiden kandidaatti

Koulutusohjelma Laskentatoimi

Työn ohjaaja(t) Thomas Taussi

Hyväksymisvuosi 2020**Sivumäärä** 25**Kieli** Suomi

Tiivistelmä

Tutkielman tavoitteena on tutkia kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteita ja verrata niitä kirjallisuudessa esitettyyn perinteiseen budjetointiin kohdistuvaan kritiikkiin. Lisäksi tavoitteena on selvittää, kyettäisiinkö beyond budgeting -konseptillä ratkaisemaan kohdeyrityksen budjetointiprosessissa ilmenevät haasteet. Tutkielmassa tarkastellaan, voisiko beyond budgeting -konsepti korvata budjetoinnin kohdeyrityksen ohjausjärjestelmänä. Tutkielma on toteutettu laadullisena tapaututkimuksena eräässä kohdeyrityksessä.

Budjetointi on kerännyt huomattavasti kritiikkiä akateemisessa kirjallisuudessa (Neely et al. 2003, Hope & Fraser 2003). Budjetoinnin korvaajaksi on esitetty esimerkiksi beyond budgeting -konseptiä (Hope & Fraser 2003), joka perustuu budjetoinnista luopumiseen. Konseptin tavoitteena on luoda ketterä ja mukautuva organisaatio vapauttamalla toiminta budjetin aiheuttamista kahleista ja hajauttamalla päätöksentekovalta organisaatiossa. Kirjallisuudesta löytyy esimerkkejä yrityksistä, jotka toteuttavat beyond budgeting -konseptiä onnistuneesti (Bourmistrov & Kaarbøe 2013, Libby & Lindsay 2007), mutta konsepti ei ole saavuttanut niin laajaa suosiota (Libby & Lindsay 2010 & Ekholm & Wallin 2000) kuin kirjallisuus antaa ymmärtää.

Tutkimuksen kohdeyrityksessä on käynnistymässä budjetointiprosessin kehityshanke. Kohdeyrityksen budjetointiprosessissa havainnoituja haasteita esiintyy myös kirjallisuudessa perinteisen budjetointiin kohdistuvassa kritiikissä. Beyond budgeting -konsepti kykenee ratkaisemaan kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteita, mutta konseptin kokonaisvaltainen toteuttaminen yrityksessä koetaan lähes mahdottomaksi. Beyond budgeting -konseptin toteuttamisen suurimmiksi haasteiksi koettiin kohdeyrityksessä henkilöstön kyvykkyys, raskas organisaatorakenne, byrokraattinen organisaatiokulttuuri ja käytännön toteutuksen haastavuus.

Avainsanat budjetointi, perinteinen budjetointi, beyond budgeting, case-tutkimus

Sisällysluettelo

1	Johdanto.....	1
1.1	Tutkielman motivaatio.....	1
1.2	Tutkielman tavoitteet ja rajaukset.....	1
1.3	Tutkielman rakenne.....	2
2	Kirjallisuuskatsaus.....	2
2.1	Perinteinen budjetointi.....	2
2.1.1	Budjetointiprosessi	2
2.1.2	Budjetointimetodit.....	4
2.2	Budjetoinnin kritiikki	4
2.2.1	Aikaan pohjautuva kritiikki	5
2.2.2	Prosessiin pohjautuva kritiikki	5
2.2.3	Ihmisiin pohjautuva kritiikki	6
2.3	Beyond Budgeting	7
2.3.1	Johtamisen periaatteet	7
2.3.2	Prosessiperiaatteet	9
3	Tutkimusmenetelmän ja -aineiston kuvaus	11
3.1	Tutkimusmenetelmä.....	11
3.2	Case-kuvaus	11
4	Tutkimusaiheisto ja -analyysi	12
4.1	Kohdeyrityksen nykyinen budjetointiprosessi.....	12
4.1.1	Budjetointiprosessin eteneminen	12
4.1.2	Budjetointiprosessissa tapahtuneet muutokset	13
4.1.3	Prosessin erityispiirteitä	13
4.2	Budjetoinnin haasteet	15
4.2.1	Epärealistiset tavoitteet	15
4.2.2	Läpinäkyvyyden puute	16
4.2.3	Budjetin vanhentuminen.....	17
4.2.4	Budjettikikkailu	18
4.3	Beyond budgeting -konseptin mahdollisuudet nykyisen järjestelmän ratkaisijana	19
5	Keskustelu ja johtopäätökset	21
	Lähdeluettelo	23
	Liitteet.....	25

1 Johdanto

Beyond budgeting -konsepti on kirjallisuudessa esitetty yritysten ohjausjärjestelmän vaihtoehtoisena budjetoinnin korvaajana. Tutkielman tavoitteena on laadullisen tapaustutkimuksen avulla tutkia kohdeyrityksen budjetointiprosessissa esiintyviä haasteita ja selvittää haasteiden ratkaisumahdollisuuksia beyond budgeting -konseptin avulla.

1.1 Tutkielman motivaatio

Bunce et al. (1995) ovat väittäneet, että budjetointi on yrityksissä maailmanlaajuisesti käytetyin ohjausjärjestelmä. Budjetointia pidetään myös yhtenä tärkeimmistä, menestyksekkäimmistä ja hyödyllisimmistä työkaluista johdon laskentatoimen saralla. Budjetti on yrityksen johdolle strateginen työkalu, jolla se pyrkii ohjaamaan yrityksen operatiivista toimintaa. Yritykset kokevat budjetoinnin suurimmiksi hyödyiksi taloudelliset tehtävät kuten ennustamisen sekä kustannusten ja kassavirran hallinnan. (Bunce et al. 1995).

Suosioistaan huolimatta budjetointia on kritisoitu akateemisessa kirjallisuudessa. Hopen ja Fraserin (2003) mukaan perinteinen kankea budjetointi ei pysty enää vastaamaan tämän päivän dynaamisen liiketoimintaympäristön haasteisiin. Kritiikin seurauksena on kehitetty lukuisia vaihtoehtoja budjetoinnin haasteiden ratkaisemiseksi. Hopen ja Fraserin (2000) ratkaisu ongelmiin on beyond budgeting -konsepti. Konseptin tavoitteena on luoda ketterä ja mukautuva organisaatio vapautumalla budjetin aiheuttamista kahleista ja hajauttamalla päätöksentekovalta organisaatiossa.

Beyond budgeting -konsepti kumpuaa olettamuksesta, että budjetointi on aikaa vievää, kankeaa ja strategista, irrallista toimintaa. Tämä rajoittaa organisaatioiden toimintakykyä ja joustavuutta. Libbyn ja Lindsayn (2010) tutkimuksen mukaan tätä kritiikkiä voidaan kuitenkin pitää liioiteltuna. Yritysten budjetointiprosessit eivät sisällä ongelmia niin suuressa mittakaavassa kuin beyond budgeting -kirjallisuus antaa ymmärtää.

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan kohdeyrityksen budjetointiprosessia ja havainnoidaan siinä esiintyviä haasteita. Haasteita peilataan beyond budgeting -kirjallisuudessa esitettyyn perinteiseen budjetointiin kohdistuvaan kritiikkiin. Samalla pyritään selvittämään, voisiko beyond budgeting -konsepti toimia ratkaisuna kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteisiin.

Tutkimusaineiston perusteella kohdeyrityksen budjetointiprosessista voidaan tunnistaa kirjallisuudessa budjetointiin kohdistuneita haasteita. Beyond budgeting -konsepti kykenee tehtyjen havaintojen perusteella ratkaisemaan kohdeyrityksen budjetointiprosessissa ilmenneitä haasteita. Kuitenkin beyond budgeting -konseptin toteuttaminen koko budjetoinnin korvaavana ohjausjärjestelmänä koettiin kohdeyrityksessä lähes mahdottomaksi.

1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset

Tutkielman tavoitteena on tutkia kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteita ja verrata niitä kirjallisuudessa esitettyyn perinteiseen budjetointiin kohdistuvaan kritiikkiin. Lisäksi tavoitteena on selvittää, kyettäisiinkö beyond budgeting -konseptilla ratkaisemaan kohdeyrityksen budjetointiprosessissa ilmenevät haasteet.

Tutkielmassa tarkastellaan erityisesti, voisiko beyond budgeting -konsepti korvata budjetoinnin kohdeyhtymisen ohjausjärjestelmänä.

Tutkielmassa rajataan keskittyminen kohdeyhtymisen budjetointiprosessiin eikä budjetoinnin muita ulottuvuuksia käsitellä tarkasti. Perinteisen budjetoinnin vaihtoehtoisista toteuttamistavoista keskitytään vain beyond budgeting -konseptiin.

1.3 Tutkielman rakenne

Tutkielma alkaa kirjallisuuskatsauksella, jossa syvennyttään perinteiseen budjetointiin, budjetoinnin kritiikkiin sekä beyond budgeting -konseptiin. Sen jälkeen kuvataan tutkimusmenetelmää ja kohdeyhtymistä. Analyysiosio aloitetaan esittelemällä kohdeyhtymisen budjetointiprosessia. Sen jälkeen analysoidaan budjetointiprosessin haasteita ja vertaillaan sitä beyond budgeting -konseptin tarjoamiin ratkaisuihin. Viimeisenä tarkastellaan beyond budgeting -konseptin toteuttamismahdollisuuksia kohdeyhtymässä. Tutkielman loppuun on koottu johtopäätökset tutkimuksen keskeisimmistä tuloksista.

2 Kirjallisuuskatsaus

2.1 Perinteinen budjetointi

Budjetointi ei ole yritysten lakisääteinen velvollisuus, joten budjetoinnilla onkin lukuisia erilaisia määritelmiä. Organisaatorakenne, liiketoiminnan luonne sekä yrityksen johtamiskulttuuri vaikuttavat merkittävimmin organisaatioiden budjetointijärjestelmiin (Warren et al. 2013). Ominaispiirteistä johtuen organisaatioiden budjetointijärjestelmien yksityiskohdissa on eroavaisuuksia, mutta siitä huolimatta budjetointijärjestelmät noudattelevat samoja pääpiirteitä.

Riistaman ja Jyrkkiön (1991, viitattu lähteessä Ikäheimo, 2019) määritelmän mukaan ”budjetti on yrityksen tai sen osaston toimintaa varten laadittu mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä ja määrättyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu euromääräinen, joskus määrällisesti ilmaistu toimintasuunnitelma”. Budjetointi voidaan luokitella yrityksen ohjausjärjestelmäksi.

Budjetoinnin suurimmat hyödyt ovat taloudellisia kuten taloudellinen ennustaminen, kustannusten hallinta, kassavirran hallinta ja pääomakustannusten hallitseminen. Operatiivisesti tavoitteiden asettaminen, suunnitelmien kommunikointi, resurssien suunnitteleminen ja yrityksen suunnan määrittäminen koetaan budjetoinnin tärkeimmiksi tehtäviksi. (Bunce et al. 1995)

2.1.1 Budjetointiprosessi

Budjetoinnilla tarkoitetaan yleisesti budjetin laatimista. Budjetointi seuraa yrityksen suunnittelusykliä strategista työtä. Strategialle määritellään mittarit, joiden avulla sen toteutumista voidaan seurata. Mittareille asetetaan tulevien vuosien tavoitteet, jotka ohjaavat yrityksen vuosisuunnittelua. Strategiatyö antaa suuntaviivat budjetoinnin perustaksi ja budjetoinnin yhteydessä toimintasuunnitelmat konkretisoidaan koko organisaation osalta euromääräisiksi tavoitteiksi. (Ikäheimo et al. 2019)

Budjetointiprosessi alkaa yleensä kolmesta viiteen kuukautta ennen seuraavan tilikauden alkua, jotta uusi budjetti olisi käyttövalmis uuden tilikauden alkaessa. Tavallisesti budjetti tehdään kerrallaan tilikaudeksi, joka on useimmilla yrityksillä vuoden mittainen. Tilikausi on riittävän lyhyt aika tarkkaan ennustamiseen ja samalla riittävän pitkä antaakseen laajemman kuvan yrityksen tulevaisuudesta. Yleensä budjetti jaetaan neljänneksiin ja erillisiin kuukausiin budjettiohjauksen helpottamiseksi. (Warren et al. 2013)

Budjettijärjestelmä koostuu yrityksen käytössä olevista budjeteista ja se kertoo kuinka budjetit kytkeytyvät toisiinsa. Budjettijärjestelmät ovat yritys- ja toimialakohtaisia. Yleensä budjetti koostuu kahdesta tai kolmesta pääbudjetista, joita ovat tulos-, rahoitus- ja tasebudjetti sekä joukosta osabudjetteja. Tulosbudjetti on tuloslaskelman muotoon tehty laskelma, joka kertoo suunnitellun toiminnan mukaisen tuloksen. Rahoitusbudjetin tehtävänä on varmistaa yrityksen maksuvalmiuden säilyminen mahdollisimman edullisin rahoituskustannuksin. Tasebudjetti kuvaa yrityksen taloudellista asemaa budjettikauden päättyessä. (Ikäheimo et al. 2019)

Budjetin kokoaminen aloitetaan osabudjeteista, jolloin kukin vastuualue suunnittelee oman toimintansa. Yleensä suunnittelu käynnistetään eniten toimintaa rajoittavasta tekijästä, joka on useimmilla yrityksillä myynti. Muita osabudjetteja voivat olla mm. valmistus-, osto- ja raaka-ainebudjetti sekä investointibudjetti. Osabudjetit yhdistetään yrityksen tulosbudjetiksi. (Ikäheimo et al. 2019)

Organisaatiot lähestyvät budjetointiprosessia erilaisista näkökulmista. Johtamistapa, organisaatiokulttuuri ja esimerkiksi asenne työntekijöitä kohtaan vaikuttavat lähestymistapaan, jonka organisaatiot valitsevat budjetointiprosessiinsa. Yleensä budjetointi on edestakaista liikettä ylemmän ja alemman johdon välillä (Hänninen 2013). Raghunandan, Ramgulin ja Raghunandan-Mohammedin (2012) mukaan organisaation suhtautuminen budjetointiin voidaan jakaa kolmeen lähestymistapaan: top-down-, bottom-up- tai neuvottelevaan lähestymistapaan.

Top-down -lähestymistavassa ylempi johto määrittää budjettitavoitteet ja alemman johdon tehtäväksi jää yksityiskohtaisen budjetin toteuttaminen annettujen ohjeiden pohjalta. Bottom-up -lähestymistapa on päinvastainen, sillä siinä alempi johto rakentaa yksityiskohtaiset osabudjetit, jotka lopulta yhdistetään koko yrityksen kattavaksi budjetiksi. Kolmatta lähestymistapaa kutsutaan neuvottelevaksi budjetoinniksi, koska siinä yhdistyy kaksi edellä mainittua lähestymistapaa. Sen tavoitteena on luoda ympäristö, missä kaikki osallistuvat budjetin luomiseen. (Raghunandan et al. 2012)

Top-down -lähestymistavassa ylempi johto antaa ensin laajat karkeat tavoitteet, minkä jälkeen alempi johto luo yksityiskohtaisen budjetin perustuen heidän tulevaisuuden odotuksiinsa. Alatason budjetit esitetään ylemmälle johdolle, joka arvioi alatason esittämät budjetit tavoitteisiin peilaten. Yleensä tämän jälkeen alempi johto muokkaa budjettejaan ylemmän johdon toivomusten mukaisiksi. Tämän jälkeen budjetti palaa jälleen ylemmän johdon arvioitavaksi (Churchill 1984). Budjetit eivät yleensä ole lopullisia ensimmäisen budjetointikierroksen jälkeen, koska tavoitteena on molempia osapuolia tyydyttävä ratkaisu. Tähän lopputulokseen pääseminen edellyttääkin monitasoisia neuvotteluja (Allen & Myddelton, 1987, viitattu Hänninen 2013).

Alemman johdon aktiivinen osallistuminen budjetointiprosessiin on olennaista sitoutumisen kannalta. Päästessään osallistumaan yksikkönsä budjetin laatimiseen, alempi johto ottaa vastuun tavoitteiden saavuttamisesta. Alempaa johtoa voidaan myös pitää vastuullisena tuloksesta. Realistisen budjetin aikaansaamiseksi tavoitteita ei voi määrätä pelkästään ylätasolta, koska alemmalla johdolla on usein syvempi

ymmärrys yksikkönsä liiketoiminnasta. Yritystason tavoitteet on kuitenkin huomioitava riittävän tavoitetason saavuttamiseksi. (Hansen et al. 2007)

Hännisen (2013) mukaan budjetit ovat yksi vahvimista johdon ohjauksen työkaluista. Perinteinen näkökulma budjettiohjaukseen on virhepohjainen, mikä korostaa jaksottaista palautetta ja varianssianalyysiä (Frow et al. 2010). Raportoinnin avulla toteutuneita lukuja verrataan budjettilukuihin ja niiden perusteella seurataan yrityksen kehitystä budjettitavoitteisiin nähden. Jos huomataan negatiivisia eroavaisuuksia budjettiin nähden, selvitetään erojen syyt ja ryhdytään tarvittaessa korjaaviin toimenpiteisiin.

Budjettiohjaukseen on kaksi erilaista tapaa, vuorovaikutteinen ja diagnostinen. Vuorovaikutteisessa tavassa keskustellaan budjetista yleisesti, mutta diagnostisessa ohjauksessa huomio keskittyy vain negatiivisten budjettivarianssien selittämiseen. Vuorovaikutteista metodologia käytetään lähinnä löysemässä budjettiohjauksessa, jossa vastuu on alemmalla johdolla. Diagnostinen ohjaus taas vaatii alempaa johtoa selvittämään negatiivisen varianssin syyt controllereille sekä ylemmälle johdolle. Diagnostinen ohjaus on yleistä tiukassa budjettiohjauksessa. (Van Der Stede 2001)

2.1.2 Budjetointimetodit

Budjetointimetodilla kuvataan tapaa, jolla budjetit luodaan. Perinteisessä budjetoinnissa käytetyin budjetointimetodi on edellisen vuoden lukuihin perustuva budjetti. Historiallisia lukuja muokataan johdon ennusteiden ja tavoitteiden mukaisesti vastaamaan tulevan vuoden näkymiä. Metodin käyttäminen on yleisesti perusteltua etenkin organisaatiolle, jonka liiketoiminta on suhteellisen stabiilia. Historiallisten lukujen avulla voidaan arvioida esimerkiksi liiketoiminnan syklisyyttä ja kausivaihteluja. Toisaalta metodin on koettu olevan huonoin mahdollinen, koska budjettiluvut on usein pakotettu sopimaan yrityksen taloudellisiin tavoitteisiin. (Bunce et al. 1995)

Zero-based budgeting (ZBB) on esitetty korvaamaan historiallisiin arvoihin perustuvaa budjetointimenetelmää. ZBB perustuu siihen, että budjetointisuunnittelu aloitetaan nollasta eikä edellisen vuoden toteumista. Kaikki yrityksen olemassa olevat toiminnot tunnistetaan ja arvioidaan tarkasti, minkä jälkeen toimintojen hyödyllisyys ja tarve yritykselle on pystyttävä taloudellisesti perustelemaan. ZBB vaatiikin johdolta syvällistä yrityksen toiminnan analysointia. Yleensä tämä prosessi vie paljon aikaa ja vaatii paljon resursseja, minkä seurauksena ZBB ei ole kovin tehokas budjetointimetodi. (Cardoş et al. 2014)

Activity-based budgeting (ABB) perustuu nimensä mukaisesti organisaation eri toimintojen budjetointiin. Yrityksillä on yleensä arvio sen tuotteiden kysynnästä. Tuotteiden kysynnän pohjalta on mahdollista ennustaa tarve yrityksen sisäisille toiminnoille. Tämän jälkeen arvioidaan toimintojen suorittamiseen tarvittavien resurssien määrä. ABB toteutetaan yleensä tietokoneella, jolloin useiden skenaarioiden hahmottelu on nopeaa. Koska budjetti perustuu ennustettuun kysyntään, se ei huomioi edellisen vuoden lukuja. ABB:n haasteena on toimintojen määrittämisen vaikeus erityisesti liiketoiminnan luonteen ollessa monimutkainen. (Hänninen 2013)

2.2 Budjetoinnin kritiikki

Budjetointi on yksi kritisoiduimmista ilmiöistä laskentatoimeen liittyvässä tutkimuksessa (Covaleski et al. 2003). Budjetti luotiin johdon ohjausjärjestelmäksi tukemaan yrityksen toimintaa stabiileilla tuottajavetoisilla markkinoilla. Nykyään yritysten kohtaama markkina on huomattavasti kilpaillumpi ja asiakaslähtöisempi.

Liiketoimintaympäristön muutokset ovat siirtäneet painopisteen yritysten sisäisestä tehokkuudesta kohti ulkoista tehokkuutta ja kilpailuetua (Ekholm & Wallin 2000). Budjetoinnin suurimpia kritisoijia ovat johdon konsultit. Onkin relevanttia pohtia, onko heidän kritisointinsa todellinen motiivi saada organisaatiot ottamaan käyttöön heidän tarjoamansa korvaava ohjausjärjestelmä. (Ekholm & Wallin 2000.)

Tutkimuksissa esiintynyt kritiikki voidaan luokitella eri kategorioihin eri tavoin. Neelyn, Bournen ja Adamsin (2003) tutkimuksen mukaan kirjallisuudessa budjetoinnin kritiikki voidaan jakaa kolmeen kategoriaan: strategiaan, liiketoimintaprosessiin ja organisaation kykyihin kohdistuvaan kritiikkiin. Hansen, Otley ja Van Der Stede (2003) puolestaan luokittelevat budjetoinnin kritiikin aikaan, prosessiin ja ihmisiin pohjautuvaksi. Seuraavaksi kritiikkiä käsitellään näiden kolmen luokan mukaan.

2.2.1 Aikaan pohjautuva kritiikki

Budjetoinnin ajankäyttö on ehkä toistuvien teema kirjallisuudessa esitetyssä kritiikissä (Hänninen, 2013). Kriitikkojen mukaan budjetointiprosessi kestää yrityksessä keskimäärin neljästä viiteen kuukautta ja vie 20-30% ylemmän johdon sekä talousjohdon työajasta (Hope & Fraser 2003). Työajan kulumisen on yrityksille erityisen kallista, etenkin suhteutettuna budjetoinnin tuomaan lisäarvoon. Lisäksi suurin osa budjeteista tehdään vuosi etukäteen ja tämän ajanjakson on koettu olevan liian pitkä moderniin liiketoimintaympäristöön (Ekholm & Wallin 2000).

Tutkimuksien perusteella aikaan kohdistunutta kritiikkiä voidaan kuitenkin pitää liioiteltuna. Libbyn ja Lidsayn (2010) tutkimuksessa Pohjois-Amerikan budjetointikäytännöstä ilmeni johdon käyttävän budjetointiprosessiin työaikaansa keskimäärin vain kolmesta neljään viikkoa. Saman tutkimuksen mukaan 61%:lla yrityksistä budjetointiprosessi kesti alle neljä kuukautta. Yrityksen koolla on vaikutusta budjetointiprosessiin käytettyyn aikaan, mutta silti empiiristen tutkimusten perusteella kirjallisuudessa esitettyä kritiikkiä voidaan pitää liioiteltuna.

Vertailu budjeteista saatavan lisäarvon ja sen kustannusten välillä on haastavampaa. Kuitenkin Libbyn ja Lidsayn (2010) mukaan 90% tutkimukseen osallistuneista yrityksistä koki budjetoinnin tuottavan lisäarvoa. Luonnollisesti budjetoinnin tuottama lisäarvo korreloi budjetin käytön kanssa. Esimerkiksi hyvin toimiva budjetointijärjestelmä johtaa parempaan liiketoimintaan, mistä seuraa budjetoinnin suurempi lisäarvo yritykselle (Hänninen 2013).

2.2.2 Prosessiin pohjautuva kritiikki

Prosessiin pohjautuva kritiikki viittaa budjettien laatimiseen sekä niiden soveltamiseen johtamisessa. Yleisin metodi uuden budjetin laatimiseen on edellisen tilikauden lukujen käyttäminen seuraavan tilikauden budjetin pohjana (Bunce et al. 1995). Tämä metodi ei välttämättä huomioi riittävästi liiketoimintaympäristön muutoksia. Jos lähestymistapa budjetointiin on top-down -lähtöinen tai esimerkiksi alemman johdon luomaa budjettia joudutaan kiristämään liikaa, tiukentunut budjetti ei enää vastaa realistista näkemystä tulevasta tilikaudesta (Bunce et al. 1995).

Jos budjetti johdetaan edellisen tilikauden luvuista eivätkä ne perustu yrityksen strategiaan, saattaa budjetista tulla irrallinen strategiaan nähden (Bunce et al. 1995). Tässä tapauksessa budjetti saattaa ohjata yritystä vääränlaiseen toimintaan. Libbyn ja Lidsayn (2010) tutkimus kuitenkin osoittaa, että keskimäärin yritykset kokevat budjettinsa linkittyvän strategiaan.

Hopen ja Fraserin (2003) mukaan markkinoiden arvaamattomuus on lisääntynyt. Muutokset liiketoimintaympäristössä tapahtuvat nopeasti, minkä seurauksena yritysten tarve reagoida muutoksiin

joustavasti on kasvanut. Budjettien kiinteän rakenteen seurauksena muutoksiin reagoiminen on liian hidasta. Kritiikki perustuu vahvasti näkemykselle, jonka mukaan budjetti on kiinteä sopimus johdon ja työntekijöiden välillä (Hope & Fraser 2003), joka ei muutosten seurauksena heijasta todellista tilannetta. Libbyn ja Lindsayn (2010) mukaan tarkan budjetin määrittämisen haastavuutta koskeva kritiikki pitää paikkansa. Kuitenkaan yritykset eivät koe budjettia kiinteänä sopimuksena ja monet yritykset kykenevätkin muuttamaan tavoitteitaan budjettikauden aikana.

Budjetointiprosessin on myös kritisoitu ohjaavan johdon keskittymistä kulujen karsimiseen arvonluonnin ja osakkeenomistajan arvon maksimoinnin sijasta (Hope & Fraser 2003). Hansenin (2003) mukaan huomio keskittyykin budjetointiprosessissa helposti kulujen pienentämiseen. Kun budjettitavoitteita kiristetään neuvottelukierrosten aikana, on kulujen karsiminen usein ensimmäinen toimenpide tavoitteiden saavuttamiseksi.

2.2.3 Ihmisiin pohjautuva kritiikki

Ihmisiin liittyvät haasteet ovat Hännisen (2013) mukaan kaikista ongelmallisimpia budjetointiin liittyen. Keskittyminen budjettitavoitteiden saavuttamiseen luo työntekijöille negatiivista käytöstä ja ns. budjettikikkailua (budget gaming). Tavoitteisiin keskittyminen myös vaikeuttaa organisaation sisäistä yhteistyötä, koska jokainen ryhmä keskittyy omien tavoitteidensa saavuttamiseen. Nämä ongelmat nousevat esiin erityisesti silloin, kun budjetointia käytetään suorituksen mittaamisessa ja palkitsemisessa. Budjettitavoitteiden suuri merkitys saattaa johtaa taloudellisten lukujen manipulaatioon tavoitteiden saavuttamiseksi (Hansen 2003).

Käyttäytymiseen liittyvät ongelmat nousevat esiin, kun johto tietää bonustensa perustuvan budjettitavoitteisiin (Hope & Fraser 2003). Yksi suurimmista syistä budjettikikkailuun onkin juuri johdon suorituksen arvioinnin budjettisidonnaisuus. Budjettikikkailun muotoja ovat mm. rahan kuluttaminen sen menettämisen pelossa, kulujen siirtäminen seuraavaan tilikauteen, myynnin kiihdyttäminen loppuvuodesta, helpompien tavoitteiden neuvottelu ja tulojen siirtäminen seuraavaan vuoteen, mikäli tavoitteita ei olla saavuttamassa. Libbyn ja Lindsayn (2010) tutkimuksen mukaan budjettikikkailu on yleistä yritysten keskuudessa.

Tavoitteiden asettaminen on monien budjetointiin liittyvien ongelmien perusta. Jos tavoitteet asetetaan liian haastaviksi, työntekijöiden motivaatio ja sitoutuminen kärsii. Tällöin myös riski väärinkäytöksiin tavoitteisiin pääsemiseksi kasvaa. Tavoitteiden asettaminen liian matalalle johtaa ns. budjettiväljyyteen (budgeting slack). Yrityksen toiminnan kannalta on epäedullista, jos budjettitavoitteet eivät ole riittävän haastavia. Budjettiväljyys saattaa johtaa ”kuluta tai menetä”-asenteeseen, jolloin ryhmät käyttävät budjetin salliman määrän rahaa vain suojautuakseen sen menettämiseltä tulevaisuudessa. Liian helpon budjettitavoitteen seurauksena yritys ei välttämättä maksimoi tulostaan, jos koetaan budjettitavoitteen saavuttamisen riittävän. Tavoitteet saattavat olla myös ristiriidassa keskenään. Tällöin yksittäisten henkilöiden kannustimet eivät tue yritystason tavoitteita. (Warren et al. 2013)

Budjetointia on kritisoitu sen taipumuksesta johtaa lyhyen tähtäimen tulosajatteluun (Hope & Fraser 2003). Lyhyen tähtäimen tulosajattelun koetaan olevan Hännisen (2013) mukaan olevan yleisin esimerkki budjetin aiheuttamista haitoista. Johtajat, jotka eivät kykene saavuttamaan lyhyen tähtäimen budjettitavoitteita menettävät uskottavuuttaan, mikä saattaa aiheuttaa tuhoisia vaikutuksia urakehityksessä ja bonuksissa. Lyhyen tähtäimen tulosajattelu saattaa johtaa yrityksen heikkoon pitkántähtäimen tuloskehitykseen, koska esimerkiksi investoinneista luovutaan kulujen minimoimiseksi.

Tiukka budjettiohjaus on yksi tapa ehkäistä budjettiväljyyden syntymistä. Van Der Steden (2000) mukaan lyhyen tähtäimen ajattelu ja budjettiväljyys korreloivat negatiivisesti keskenään. Budjettiohjauksen tiukentuessa budjettiväljyys vähenee, mutta lyhyen tähtäimen tulosajattelu lisääntyy. Myös taloudellinen menestys vaikuttaa budjettiohjauksen tiukkuuteen. Esimerkiksi hyvin menestyneen osaston ensimmäiseen heikkoon suoritukseen ei reagoida niin vahvasti kuin toistuvasti alisuoriutuvan osaston budjettitavoitteen alitukseen.

2.3 Beyond Budgeting

Beyond budgeting -konsepti on yksi kirjallisuudessa esitetty radikaali vaihtoehto perinteisen budjetoinnin korvaamiseksi. Beyond budgeting -konseptin keksijöinä pidetään Jeremy Hopea ja Robin Fraseria. Heidät on tunnustettu sekä konseptin että Beyond Budgeting Round Tablen (BBRT) perustajiksi. BBRT on jäsenpohjainen verkosto-organisaatio, joka keskittyy kehittämään suunnittelua, ennustamista ja ohjausta. BBRT on perustettu 1997 Iso-Britanniassa ja siihen on liittynyt organisaatioita ympäri maailman esimerkiksi Ranskasta, Saksasta, Belgiasta, Norjasta, Ruotsista ja Yhdysvalloista. BBRT auttaa organisaatioita käyttöönottamaan globaalisti parhaita tapoja suunnitteluun, ennustamiseen ja ohjaukseen liittyen. BBRT toimii samalla tietynlaisena Beyond Budgeting -konseptin kattojärjestönä. (Cardoş et al. 2014, BBRT 2020)

Beyond budgeting konseptin keskeinen ideologia on vapauttaa organisaatiot budjettien aiheuttamista rajoitteista ja hajauttaa päätöksentekovalta organisaatiossa (Hope & Fraser 2000). Konseptin avulla on mahdollista luoda ketterä, mukautuva ja asiakaslähtöinen organisaatio. Hajautetun rakenteen avulla alempi johto valtuutetaan tekemään nopeita päätöksiä modernissa, muuttuvassa liiketoimintaympäristössä, jossa budjetti ei rajoita päätöksentekoa (Hope & Fraser 2000). Tämä johtaa parempaan taloudelliseen suoriutumiseen.

Hansenin (2011) mukaan siirtyminen Beyond budgeting -konseptiin on organisaatiolle kaksiosainen prosessi. Ensimmäinen vaihe on perinteisen budjetoinnin korvaaminen beyond budgeting -konseptillä ja toinen vaihe on päätöksentekovalan hajauttaminen alemman johdon itsenäisyyttä lisäämällä. Beyond budgeting -konseptin toteuttaminen tapahtuu jokaisessa yrityksessä uniikilla tavalla poikkeavien liiketoimintaympäristöjen ja organisaationkulttuurin vuoksi. Beyond budgeting -konsepti perustuu 12 periaatteelle (Hope & Fraser 2003), joita noudattamalla yritys pystyy toteuttamaan konseptia ja saavuttamaan sen tarjoamat hyödyt. Periaatteet on jaettu johtamisperiaatteisiin, mitkä heijastelevat organisaationkulttuurin arvoja sekä prosessiperiaatteisiin, mitkä kuvaavat tarkemmin käytännön toimintatapoja, joilla beyond budgeting -konseptia voidaan toteuttaa.

2.3.1 Johtamisen periaatteet

Johtamisperiaatteet		
1. Tarkoitus	Inspiroi ja sitouta ihmiset rohkeisiin ja jaloihin tekoihin	Älä lyhyentähtäimen rahallisiin tavoitteisiin
2. Arvot	Ohjaa jaetuilla arvoivoilla ja maalaisjärjellä	Älä yksityiskohtaisilla säännöillä ja ohjeilla
3. Läpinäkyvyys	Tee tiedosta avointa itsesääntelyyn, innovaatioitiin ja ohjaukseen	Älä kahlitse tietoa
4. Organisaatio	Viljele vahvaa kuulumisen tunnetta ja organisoi toiminta vastuullisten tiimien ympärille	Vältä hierarkkista ohjausta ja byrokratiaa
5. Autonomisuus	Luota ihmisiin antamalla vapaus toimia	Älä rankaise väärinkäytöksistä
6. Asiakkaat	Yhdistä kaikkien työ asiakkaiden tarpeisiin	Vältä eturistiriitoja

Taulukko 1: Beyond budgeting -konseptin johtamisperiaatteet (BBRT 2016)

Johtamisen periaatteet kuvaavat organisaatiokulttuuria ja kuinka se eroaa perinteisen budjetoinnin jäykemmästä kulttuurista. Erään tulkinnan mukaan Beyond budgeting -konseptin perimmäinen idea ei oikeastaan ole päästä eroon budjeteista vaan luoda ketterämpi ja ihmisläheisempi organisaatio (Cardos et al. 2014). BBRT on luonut videosarjan (2016), jonka avulla se pyrkii selventämään konseptin johtamisperiaatteita.

BBRT:n (2016) mukaan organisaation tulisi pyrkiä sitouttaa ja inspiroida ihmisiä jaloihin ja rohkeisiin tekoihin organisaation perimmäisen tarkoituksen ympärille. Tavoitteena on näin välttää ihmisten lyhyen tähtäimen tulosajattelua ja kannustaa tarkoitukselliseen toimintaan. Organisaation tarkoituksen kommunikoiminen luo energiaa ja innostuneisuutta työntekijöissä, mikä johtaa parempaan suoriutumiseen. Myös asiakkaat sitoutuisivat organisaation tarkoituksen ympärille.

Organisaation arvot voivat yhdessä tarkoituksen kanssa luoda henkilöstölle innostusta ja ylpeyden tunnetta työstään. Arvopohjainen johtaminen neuvoo ja ohjaa työntekijöiden toimintaa, mutta antaa heille silti vapauden toimia itsenäisesti. Vapauden tunne ruokkii luovuutta ja aloitteellisuutta, mikä johtaa myös työntekijöiden vastuullisuuden lisääntymiseen. Epävarmassa toimintaympäristössä tiukat säännöt saattaisivat rajoittaa oikeiden valintojen tekemistä, mutta konseptia soveltamalla työntekijät uskaltavat tehdä oikeita valintoja. (BBRT 2016)

Läpinäkyvyydellä tarkoitetaan tiedon avointa jakamista organisaatiossa itsesääntelyyn, innovaatioon ja ohjaukseen liittyen. Tiedon kahlitseminen rajoittaa etulinjassa työskentelevien tiimien suoriutumista, koska he eivät saa tarvitsemaansa informaatiota riittävän nopeasti. Organisaation läpinäkyvyys viestii myös rehellisyydestä ja siitä ettei organisaatiolla ei ole mitään salailtavaa. Samalla läpinäkyvyys toimii organisaation sisäisenä kontrollimekanismina epäeettistä toimintaa vastaan. (BBRT 2016)

Beyond budgeting -konseptissa kollegat tulee nähdä vastuullisina ja sosiaalisina. Organisaatiossa päätöksentekovalta on täysin hajautettu ja työntekijöillä on mahdollisuus kommunikoida vapaasti ilman hierarkiaa. Tiimit uskaltavat olla aloitteellisia ja he saavat koordinoita toimintaansa. Yhdessä edellä mainitut toimet luovat työntekijöille vahvan organisaatioon kuulumisen tunteen, minkä ansioista organisaatiosta tulee joustava ja kannattava. (BBRT 2016)

Autonomia on oleellista henkilöstön sitoutumisen kannalta, mikä on kulmakivi menestykselle organisaatiolle. Enemmistö nykypäivän työntekijöistä on korkeasti koulutettuja. Jos heille tarjotaan vastuuta ja vapautta toimia, organisaatio saa vastuuntuntoisempia parempaa tulosta tekeviä työntekijöitä. Koko organisaation pitäisi luottaa työntekijöihinsä valtuuttamalla päätöksentekovaltaa alemmalle johdolle. Ongelmien ilmetessä työntekijöiden virheitä pitäisi kohdella poikkeuksina eikä asettaa välittömästi uusia sääntöjä tai byrokratiaa heikentää autonomiaa. (BBRT 2016)

Asiakaslähtöisyys on yksi beyond budgeting -konseptin avainasioita ja kaikkien työ pitäisi yhdistyä asiakkaiden tarpeiden palvelemiseen. Prosessit, mitkä eivät tuota lisäarvoa asiakkaalle tulisi arvioida uudelleen ja tarvittaessa eliminoida. Toiminnan tulisi olla asiakkaiden tarpeisiin perustuvaa, minkä avulla luodaan kannattava yritys pitkäksi aikaa. Eturistiriitoja organisaation ja asiakkaan välillä tulisi välttää. (BBRT 2016)

Beyond budgeting -konseptin johtamisen periaatteet kuvaavat johtamisfilosofiaa, jota organisaation kuuluisi tavoitella. Konseptin toteuttamiseksi johtamisperiaatteita täytyy soveltaa yhdessä prosessiperiaatteiden kanssa.

Johtamisperiaatteet tukevat Bogsnesin (2016) esittämää näkemystä, jonka mukaan beyond budgeting -konsepti ei ole suunnitelma tai resepti vaan filosofia, joka tulisi nähdä yrityksen visiona.

2.3.2 Prosessiperiaatteet

Prosessiperiaatteet		
7. Rythmi	Organisoi hallintaprosessit dynaamisesti liiketoiminnan rytmin ja tapahtumien mukaisesti	Älä kalenterivuoden mukaisesti
8. Tavoitteet	Aseta tavoitteita, jotka ovat suuntaa antavia, kunnianhimoisia ja suhteellisia	Vältä kiinteitä ja jalkautettuja tavoitteita
9. Suunnitelmat ja Ennusteet	Tee suunnittelusta ja ennustamisesta mahdollisimman kevyttä ja riippumatonta	Älä jäykkää ja poliittista
10. Resurssien jakaminen	Edistä kustannustietoista ajattelua ja jaa resursseja tarpeen mukaan	Älä yksityiskohtaisen vuosibudjetin mukaan
11. Suorituksen arviointi	Arvio suoriutumista kokonaisvaltaisesti vertaispalautteen avulla oppimisen ja kehityksen tueksi	Älä mittareihin perustuen äläkä vain palkkioiden takia
12. Palkkiot	Palkitse yhteisestä menestyksestä kilpailijoita vastaan	Älä kiinteitä tavoitteita vastaan

Taulukko 2: Beyond budgeting -konseptin prosessiperiaatteet (BBRT 2016)

Prosessiperiaatteet kuvaavat organisaatiossa käytännössä tehtäviä ratkaisuja konseptin ja johtamisperiaatteiden toteuttamiseksi. BBRT:n videosarja (2016) kuvailee tarkemmin prosessiperiaatteiden merkitystä. Kirjallisuudessa on lisäksi esitelty yrityksiä, joissa beyond budgeting -konsepti on käytössä. Niiden prosessikuvausten perusteella voidaan löytää esimerkkejä, miten prosessiperiaatteita voidaan toteuttaa käytännössä.

Rytmillä tarkoitetaan organisaation hallintaprosessien ajankohtaa. Perinteisesti kalenterivuosi ohjaa ennustamista ja suunnittelua, mitkä sijoittuvat perinteisessä budjetoinnissa syksylle. Beyond budgeting -konseptissa hallintaprosessit tulisi rytmittää liiketoiminnan tarpeiden ja tapahtumien mukaan, jolloin niistä saataisiin maksimaalinen lisäarvo yritykselle. Joskus kalenterivuosi voi olla looginen jaksotus yrityksen prosesseille, mutta sitä ei kuuluisi pitää itsestäänselvyytenä. (BBRT 2016)

BBRT:n (2016) mukaan yritykset asettavat usein liikaa tavoitteita. Merkittävät ja kunnianhimoiset tavoitteet antavat yrityksen toiminnalle suunnan, mutta niiden ei pitäisi olla liian tarkkoja. Tavoitteiden tulisi olla joustavia ja suhteellisia liiketoimintaympäristön epävarmuuden takia. Kiinteät tavoitteet voivat johtaa heikkoon suoriutumiseen, koska ne eivät huomioi mahdollisia muutoksia liiketoimintaympäristössä.

Organisaatioiden tulisi erottaa tavoitteiden asettaminen suunnittelusta ja ennustamisesta, koska niillä on eri tehtävä organisaatiossa. Perinteisessä budjetoinnissa tavoitteiden asettaminen, suunnittelu ja ennustaminen on yhdistetty, jolloin ei välttyä tavoitteita koskevalta politikoinnilta. Lisäksi prosessista muodostuu jäykkä. Riippumattomuus tavoitteista mahdollistaa realistiset ennusteet tulevaisuudesta. Kevyt prosessi taas mahdollistaa suunnitelmien ja ennusteiden nopean päivittämisen tarpeen vaatiessa. (BBRT 2016)

Perinteisessä budjetoinnissa resurssit on jaettu budjetissa etukäteen, eikä niistä ole helppo poiketa enää budjettikauden aikana. Beyond budgeting -konseptissa resurssit on tehty saataville tarpeen vaatiessa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että resursseja olisi rajattomasti tai kuluista ei välitettäisi. Organisaation on tarkoitus päästä eroon kustannuksista, jotka eivät tuota lisäarvoa liiketoiminnalle. Resurssien jakaminen on suoritettava

optimaalisella tavalla, jolloin organisaatiolle kohdistuva hyöty maksimoituu esimerkiksi siirtämällä työvoimaa sitä tarvitsevalle yksikölle. (BBRT 2016)

Suorituksen arviointia ei pitäisi sitoa ainoastaan numeroihin, koska silloin ei pystytä arvioimaan suoriutumista kokonaisvaltaisesti. Mitattavien asioiden tulisi heijastella organisaation arvoja. Konseptissa vertaisarviointia pidetään tärkeänä, koska kollegat todennäköisesti osaavat arvioida suoriutumista paremmin kuin esimies. Suorituksen arvioinnin perimmäinen tarkoitus konseptissa on oppiminen sekä kehittyminen eikä palkitseminen ja nämä onkin syytä erottaa toisistaan. (BBRT 2016)

Palkitseminen pitäisi beyond budgetin -konseptin mukaan perustua kilpailijoiden voittamiseen kiinteiden tavoitteiden saavuttamisen sijaan. Palkitsemisjärjestelmien pitäisi pohjautua suhteellisiin tavoitteisiin, jotta oikeidenmukainen palkitseminen toteutuisi. Nykypäivän työtehtävien luonteen seurauksena yhteistyön merkitys organisaatiossa on lisääntynyt. Palkkioista tulisi tehdä ryhmän yhteisiä ja henkilökohtaisia palkitsemista tulisi välttää. Lisäksi Hope ja Fraser (2003) väittävät ihmisten arvostavan enemmän työstä saamaansa tunnustusta kuin rahallisia palkkioita.

Yksi esimerkki beyond budgeting -konseptin toteutuksesta käytännössä on Libbyn ja Lindsayn (2007) artikkelissa Wallanderin (1999) tutkimukseen perustuva kuvaus Handelsbankenin toteutusratkaisusta. Handelsbankenissa päätöksentekovalta on hajautettu sadoille yksittäisille konttoreille ja organisaatorakenteesta on pyritty luomaan mahdollisimman kevyt kolmella organisaatiotasolla. Handelsbanken ei käytä budjetteja vaan konttorit luovat itse operatiivisen liiketoimintasuunnitelman. Ylemmän johdon vastuulle jää strategisista kysymyksistä vastaaminen. Riittävä tuki alemmalle johdolle tuotetaan juoksevilla ennustamisella, tulokortti-tyylisellä mittaristolla ja läpinäkyvällä tiedon välittämällä. Konttorit ovat vastuussa myös resurssien allokoinnista tiettyynajaan asti.

Handelsbankenilla toimintaa johdetaan ohjeistuksilla ja rajoituksilla. Ylemmän johdon rooli on toimia valmentajana ja sparrata alemmaa johtoa parempiin suorituksiin. Jos toiminnassa huomataan negatiivista kehitystä, siihen puututaan puhelimitse ja tarjotaan tarvittaessa apua. Organisaatiokulttuuri on avoin ja luottamus alaisiin on johdolla korkea.

Tavoitteiden asettaminen lähtee Handelsbankenissa konttoritasolta, sillä jokainen konttori asettaa itse tavoitteensa. Suorituksen arviointi tapahtuu rahallisten ja ei-rahallisten mittarien avulla. Konttorien suoriutumista verrataan keskenään sarjataulukon avulla tiettyjen avaintunnuslukujen suhteessa. Koko yritys vertaa itseään markkinoilla toimiviin kilpailijoihin. Handelsbankenissa ei ole rahallista palkitsemisjärjestelmää vaan se luottaa siihen, että halu päihittää kilpailu on rahallisia kannustimia vahvempi.

On kuitenkin merkille pantavaa, että Handelsbanken on luopunut budjeteista jo 1970-luvulla, vaikka beyond budgeting -konsepti on esitelty vasta 2000-luvun taitteessa. Handelsbanken onkin toiminut beyond budgeting -konseptin inspiraationa ja se onkin yksi viitatuimmista yrityksistä (Hope & Fraser 2000, 2003, Bosgnes 2016) beyond budgeting -konseptiin liittyvässä keskustelussa. Kirjallisuudessa (Bosgnes, 2016, Bourmistrov & Kaarbøe, 2013) on myös kuvauksia muista tätä konseptia onnistuneesti toteuttavista yrityksistä. Onnistuneista esimerkeistä huolimatta beyond budgeting -konsepti ei ole saavuttanut suurta suosiota yrityksissä (Ekholm & Wallin 2000, Libby & Lindsay 2010).

3 Tutkimusmenetelmän ja -aineiston kuvaus

3.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tapaustutkimuksena, jonka avulla saadaan tarkempi käsitys budjetointiprosessista kohdeyrityksessä. Tutkija työskentelee kohdeyrityksessä, minkä seurauksena tutkimus rajoittuu pelkästään kohdeyritykseen. Yleensä tapaustutkimuksessa tutkitaan yksittäistä tapahtumaa, rajattua kokonaisuutta tai yksilöä käyttämällä monipuolisia ja eri menetelmillä hankittuja tietoja. Tapaustutkimuksessa pyritään tutkimaan, kuvailemaan ja selittämään tapauksia pääasiassa miten- ja miksi-kysymysten avulla. (Yin 1994, 5-13, viitattu Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006)

Tapaustutkimuksen mielenkiinnon kohteena ovat usein prosessit. Yksittäisiä tapauksia pyritään tutkimaan niiden luonnollisessa ympäristössä kuvailemalla yksityiskohtaisesti tutkittavaa ilmiötä. Kuvailevat menetelmät eivät välttämättä pyri selittämään ilmiöiden välisiä yhteyksiä, testaamaan hypoteeseja, tekemään ennusteita, vaan tavoitteena on tutkimuskohteen ominaispiirteiden systemaattinen, tarkka ja totuudenmukainen kuvailu. (Anttila 1996, 250, viitattu Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006)

Tapaustutkimus sopii tutkimuksen aiheen tarkasteluun, koska tutkimuksen tavoite on lisätä ymmärrystä budjetointiprosessin haasteista. Tutkimuksessa pyritään ennustamaan beyond budgeting -konseptin kykyä ratkaista budjetoinnin aiheuttamia haasteita, joten tapaustutkimus on tähän tehtävään otollinen metodi. Lisäksi tutkimuksessa kuvaillaan yrityksen budjetointiprosessia.

Tutkimuksen aineistonkeruumenetelmänä käytettiin pääasiassa puolistrukturoitua teemahaastattelua. Puolistrukturoitu haastattelu etenee niin, että kaikille haastateltaville esitetään samat tai likipitään samat kysymykset samassa järjestyksessä (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006). Tutkimuksessa haastateltavilta kysyttiin samat kysymykset, mutta haastateltaville esitettiin erilaisia tarkentavia kysymyksiä vastausten pohjalta. Muita aineistonkeruumenetelmiä ovat olleet kohdeyrityksen tarjoamat materiaalit budjetointiprosessiin liittyen sekä työsuhteen ansiosta suoritettu budjetointiprosessin havainnointi.

3.2 Case-kuvaus

Tämän tutkimuksen empiirinen aineisto perustuu kohdeyrityksessä tehtyihin haastatteluihin, kohdeyrityksen aiheeseen liittyviin muihin materiaaleihin ja tutkijan suorittamaan havainnointiin. Kohdeyritys haluaa tietojen arkaluontoisuuden vuoksi pysyä anonyyminä, joten kohdeyritykseen viitataan tekstissä termillä ”kohdeyritys”.

Kohdeyritys on kansainvälisen suunnittelu- ja konsultointialan konsernin Suomen tytäryhtiö. Konsernin palveluksessa työskentelee useita tuhansia työntekijöitä ja liikevaihto lasketaan miljardeissa euroissa. Suomen tytäryhtiö luokitellaan Suomen kirjanpitolain (1. Luku 4 c §) mukaisesti suuryritykseksi.

Konserni koostuu maakohtaisista tytäryrityksistä. Lisäksi sen liiketoiminta on jakautunut ”markkinoihin”, jotka kuvaavat liiketoiminnan eri osa-alueita. Konserni on matriisiorganisaatio, jonka toimintaa tarkastellaan sekä maakohtaisesti että markkinakohtaisesti. Kohdeyrityksen organisaatio on Suomessa jakautunut useaan toimialaan, jotka on jaettu sektoreihin ja yksiköihin. Toimialojen koko vaihtelee sekä liikevaihdon että henkilöstön määrän osalta huomattavasti.

Tutkimukseen osallistui kuusi kohdeyrityksessä työskentelevää business controlleria. Jokaiselle business controllerille on nimetty vastuualue. Haastateltavien työkokemus kohdeyrityksessä vaihteli 2-15 vuoteen ja kokemus business controllerin tehtävästä 2-12 vuoteen. Haastateltavilla on merkittävä rooli kohdeyrityksen budjetointiprosessissa, sillä heidän vastuullaan on toimialojen yksityiskohtaisten budjettien luominen.

Kohdeyritys on aloittamassa budjetointiprosessin kehityshankkeen. Tutkimuksessa kerättyä aineistoa hyödynnetään tutkimuksen lisäksi edellä mainitussa kehityshankkeessa. Haastatteluista otetut lainaukset ovat merkitty haastateltavan tittelin mukaisesti. Lisäksi tittelin perään on lisätty numero haastateltavien yksilöimiseksi toisistaan.

4 Tutkimusaiheisto ja -analyysi

4.1 Kohdeyrityksen nykyinen budjetointiprosessi

Tässä osiossa esitellään kohdeyrityksen nykyistä budjetointiprosessia. Ensin kuvataan budjetointiprosessin etenemistä, minkä jälkeen havainnoidaan kohdeyrityksen budjetointiprosessissa tapahtuneita muutoksia. Osion lopuksi kootaan yhteen kohdeyrityksen budjetointiprosessin erityispiirteet.

4.1.1 Budjetointiprosessin eteneminen

Kohdeyrityksen budjetointiprosessi alkaa heinäkuussa, kun konsernin johtoryhmä kokoontuu arvioimaan tulevan vuoden näkymiä. Konsernitasolla aloitetaan ensimmäiseksi globaalien tukifunktioiden budjetointiprosessi, jonka aikana määritellään kustannukset sisäisille palveluille. Tavoitteena on valmistella tukifunktioiden budjetti ennen kuin operatiiviset yksiköt aloittavat oman budjetointiprosessinsa. Konsernin johtoryhmä jakaa maa- ja markkinakohtaiset budjettitavoitteet elokuun lopussa, minkä jälkeen ne hyväksytään maa- ja markkinajohtajien toimesta. Operatiivinen budjetointi alkaa syyskuun alussa.

Suomen toimitus- ja talousjohtaja päättävät toimialajohtajien kanssa budjettiraameista ja -tavoitteista, mitkä jaetaan kullekin toimialalle. Kun toimialakohtaisista tavoitteista on saatu sovittua, toimialajohtajat ja toimialan business controllerit jalkauttavat budjettitavoitteet toimialan sisäisille sektoreille ja yksiköille. Business controllerien tehtävä on jakaa toimialan sisäiset tavoitteet ja luoda yksikkötason yksityiskohtaiset budjetit yhteistyössä yksikön päälliköiden kanssa. Yksikkötason budjetointi toteutetaan yleensä kahdenkeskisissä tapaamisissa, joissa keskustellaan tulevan vuoden näkymistä ja pyritään asettamaan kunnianhimoiset, mutta saavutettavat budjettitavoitteet kullekin yksikölle.

Yksikkökohtaisten budjettien valmistuttua, ne siirtyvät käsiteltäväksi sektori- ja toimialajohdolle. Yleensä tässä vaiheessa johto ei ole vielä tyytyväinen laadittuun budjettiin, mistä seuraa uusi budjetointikierros. Seuraavalla kierroksella pyritään hiomaan budjettia paremmaksi, jotta toimialatasolla päästäisiin vaadittuun tavoitteeseen. Kun tavoitetaso on viimein saavutettu ja se tyydyttää johtoa, hyväksytään budjetti kohdeyrityksen sisällä jokaisella organisaatiotasolla.

Operatiivinen budjetti on business controllerien työstettävänä noin kymmenen viikkoa, syyskuun alusta marraskuun loppupuolelle saakka. Prosessia pitkittävät useat budjetointikierrokset sekä toistuvat muutokset sisäisten palvelujen kustannuksissa. Muutokset kustannuksissa johtuvat siitä, ettei tukifunktioiden budjettia onnistuta viimeistelemään ennen operatiivista budjetointia. Sisäisten palvelujen kustannusten muutokset

heijastuvat operatiivisten yksiköiden tulokseen, minkä seurauksena niiden budjetteja pitää hienosäätää aikataulullisesti viime hetkille saakka.

Maa- ja markkinakohtaiset operatiiviset budjetit valmistuvat marraskuun lopulla. Tämän jälkeen konsernin johtoryhmä antaa lopullisen hyväksynnän koko konsernin budjetille. Kokonaisuudessaan konsernin budjetointiprosessi kestää heinäkuusta joulukuun alkuun eli lähes kuusi kuukautta.

4.1.2 Budjetointiprosessissa tapahtuneet muutokset

Viime vuosien aikana kohdeyrityksen budjetointiprosessissa on tapahtunut yksi näkyvä muutos, joka liittyi uuden budjetointi- ja ennustamisjärjestelmän käyttöönottoon. Tämä linkittyi konsernin haluun yhdistää budjetointiprosessia globaalilla tasolla. Uusi järjestelmä korvasi paikalliset budjetointitavat, mutta sen vaikutukset budjetointiprosessiin eivät rajoittuneet ainoastaan järjestelmään.

Aikaisemmin kohdeyritys hoiti budjetoinnin käyttämällä Excel-pohjaista budjetointijärjestelmää. Järjestelmä oli yksinkertaisempi, koska siinä yksikön päälliköt kirjaavat ennusteensa Excel-pohjiin, joista lopulta konsolidoitiin yritystason budjetti.

”Meillä oli Suomessa oma Excel-pohja, mitkä sitten Macrolla ajettiin alatasolta ylätasolle, eli ne tehtiin yksikkötasolle ja niistä ruvettiin konsolidoimaan toimialan tulosta ja niistä tuli sitten tietysti maan tulos... se oli vähän yksinkertaistettu ja se vei jopa sitten vähemmän aikaa, vaikka se konsolidointi oli siinä se kaikkein raskain osuus ja siihen sisältyi riskejä” - Business Controller 4

Kokonaisuudessaan prosessi oli vanhan järjestelmän aikana enemmän bottom-up -lähtöinen, sillä yrityksen budjetti koostui yksikköjen valmistelemista budjeteista. Bottom-up -lähestymistavan piirteitä näkyy myös nykyisessä prosessissa, sillä yksikkötason budjetit valmistellaan huolellisesti. Lisäksi budjettiohjauksessa on tapahtunut kulttuurillinen muutos järjestelmävaihdoksen seurauksena.

”Otettiin se [budjetointi] ennen vähän suuntaa antavammin täällä Suomessa?... Must tuntuu, että se [budjetti] oli vähän semmoinen suurpiirteisempi, ja sitten sitä paikkailtiin sitä sitten sopivasti... ennen kun oli pienempi firma niin johtoporukkin tuns paremmin toisensa ... ne ties, että budjettiluvut ovat tämmöiset ja homma hoituu, mutta nyt sitten kun ollaan etäämpänä eikä ihan yhtä hyvin tunneta, nojaututaan enemmän siihen budjettiin” - Business Controller 5

Lainauksen perusteella kohdeyrityksen budjettiohjaus on ollut ennen muutosta löysempää. Numeroilla johtamisen lisääntymisen syynä pidetään johdon erkaantumista liiketoiminnan rajapinnasta, mikä näkyy erityisesti toimialoilla, jotka toimivat globaalien markkinajohdon alaisena.

4.1.3 Prosessin erityispiirteitä

Lähtökohta kohdeyrityksen budjetointiprosessiin on top-down -lähestymistapa, koska tavoitteiden asettelu lähtee konsernin johtoryhmästä. Teoriassa prosessi sisältää myös neuvottelevan lähestymistavan piirteitä, koska yksikön päälliköt pääsevät esittämään näkemyksensä tulevaisuudesta ja ne pyritään huomioimaan budjettia valmistellessa. Kuitenkin haastateltavien kuvaukset prosessista tuovat vahvasti esiin kuvan ylhäältä alaspäin johdetusta prosessista.

”Isossa tasossa on aika perinteinen top-down prosessi, eli sieltä Groupista tulee ensin tavoitteet maille, ja sitten maakohtaisesti ne jaetaan toimialoille, ja siinä vaiheessa sitten astuu controllerit mukaan prosessiin... perinteinen top-down prosessi hyvine ja huonoine puolineen, [kohdeyrityksen] osahaasteen vielä tuo nykyinen matriisiorganisaatio” - Business Controller 4

”Ylhäältä alaspäin mennään eli ylhäältä tulee tavoitteet, sitten täällä alakerrassa laitetaan luvut vastaamaan yläkerran toiveita” - Business Controller 5

Kohdeyrityksessä käytetään eniten budjetointimetodina edellisen tilikauden lukuihin perustuvaa budjetointia. Vanhoja lukuja päivitetään vastaamaan tulevaisuuden näkymiä, mutta esimerkiksi yksikön päälliköille tuotetaan historiallista informaatiota. Tämän pohjalta he pystyvät arvioimaan tulevaisuuden budjetille olennaisimpia tuotannollisia tunnuslukuja kuten laskutusastetta, tuntihintaa ja henkilöstövolyyymia. Edellisen vuoden lukuihin nojaaminen korostuu erityisesti kulubudjeteissa.

”[Kulupuoli] saattaa perinteisesti olla vaan sitä, että tän vuoden kulut ja laitetaan vähän päälle... Aika pitkälti [tehdään aina näin] ellei sitten oo jotain yksittäiseen vuoteen poikkeavaa isoa kulua... esim. joku iso IT-investointi” - Business Controller 4

Budjettiohjaus on kohdeyrityksessä diagnostista eli se keskittyy negatiivisten budjettivarianssien selvittämiseen. Budjetilla on näin suuri rooli kohdeyrityksen ohjausjärjestelmänä. Budjettiohjauksen merkitys on selkeästi kasvanut viime vuosien aikana kohdeyrityksen nopean kasvun myötä. Yksi selitys diagnostiselle järjestelmälle on ylemmän ja keski johdon tulospalkkioiden budjettisidonnaisuus.

”Tulee paljon enemmän kysymyksiä: ”Miks ei olla päästy budjettiin” ja joutuu perustelemaan enemmän miksi näin... on se muuttunut, tää on mennyt jotenkin jäykemmäksi, budjetti pitää tehdä mun mielestä huolellisemmin kuin aikaisemmin” - Business Controller 5

Operatiivisten yksiköiden budjetteja työstetään noin 10 viikon ajan. Haastateltavat arvioivat käyttävänsä tehokasta työaikaa budjetointiin keskimäärin kolme viikkoa. Budjetointiin kuluvan ajan haastateltavat kokivat vaikeaksi arvioida, sillä budjetointi pyörii mielessä ja vaatii huomioita koko prosessin ajan. Monet haastateltavat ilmoittivat aloittavansa budjetoinnin kunnolla vasta lokakuun loppupuolella.

”Tietysti mikään päivä ei ole täyspäiväinen... Kun sitä hyppii paikasta toiseen, niitä jokaisia minuutteja ja hetkiä, joita tekee ei tule merkittyä [tuntikortille], joten se [prosessille rekisteröidyt tunnit] on aina alikanttiin” - Business Controller 3

Kohdeyrityksen budjetointiprosessin kesto on linjassa Libbyn ja Lindsayn (2010) tutkimuksessa esitettyjen tulosten kanssa. Tutkimuksen mukaan johdon käyttämä aika budjetointiin oli kolmesta neljään viikkoa ja budjetin valmistelu kesti keskimäärin kuusi viikkoa Kanadassa ja kymmenen Yhdysvalloissa. Kohdeyrityksen budjetointiprosessin pituus vastaa yhdysvaltalaisen verrokkien prosessin pituutta, mutta koko konsernitason prosessi on pituudeltaan moninkertainen.

Haastattelujen pohjalta voidaan todeta, että kohdeyrityksen budjetointiprosessi on perinteistä budjetointia. Koska budjetin tulee täyttää ylemmän johdon asettamat tavoitteet, voidaan todeta prosessin lähestymistavan olevan top-down -lähtöinen. Kohdeyrityksessä käytettävä historiallinen lukuihin perustuva budjetointimethodi on myös muualla yleisin methodi (Bunce et al. 1995). Budjettia käytetään kohdeyrityksessä perinteisen budjetoinnin

tehtäviin kuten taloudelliseen ennustamiseen, kustannustenhallintaan, tavoitteiden asettamiseen, kassavirran hallintaan ja suunnitelmien kommunikoimiseen. Budjettia käytetään myös budjettiohjaukseen, joka on kohdeyrityksessä diagnostista. Lisäksi budjetointiprosessissa tapahtuneet muutokset ovat tehneet siitä byrokraattisemman ja jäykemmän, mitkä ovat perinteisen budjetoinnin tunnusmerkkejä.

4.2 Budjetoinnin haasteet

Kohdeyritys on havainnut budjetointiprosessissaan haasteita, joita pyritään selvittämään tarkemmin tutkimuksessa. Koska kohdeyrityksen budjetointi on perinteistä budjetointia, voidaan siihen kohdistuvaa kritiikkiä verrata kirjallisuudessa esiintyvään perinteisen budjetoinnin kritiikkiin. Haastattelujen perusteella budjetointiprosessista löytyi lukuisia toisistaan poikkeavia haasteita. Prosessin kesto, aikatauluissa pysyminen, budjetin nopea vanhentuminen, läpinäkyvyyden puute, sidosryhmien välinen kommunikaatio, budjetointijärjestelmän käytettävyyden, budjettikikkailu ja tavoitteiden asettelu koettiin ongelmallisiksi nykyisessä budjetointiprosessissa.

Jokaisella haastateltavalla oli subjektiivinen näkemys budjetointiin liittyvistä haasteista, minkä seurauksena kritiikki oli hajautunutta. Tarkasteltavan kritiikin suhteen on tehty rajoituksia ja tutkimuksessa käsitellään vain haastateltavien eniten esille tuomia epäkohtia. Lisäksi budjettijärjestelmän käytettävyyteen kohdistuva kritiikki on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle, koska siihen kohdistui toisistaan poikkeavia subjektiivisia näkemyksiä sekä puolesta että vastaan. Budjettijärjestelmän käytettävyyteen kohdistuvan kritiikin tarkastelu ei myöskään ole relevanttia tutkimuskysymyksen kannalta.

Kohdeyrityksen haasteiden osalta käsitellään epärealistisia tavoitteita, läpinäkyvyyden puutetta, budjetin vanhentumista ja budjettikikkailua. Seuraavissa kappaleissa käsitellään haasteita yksitellen ja verrataan niitä beyond budgeting -konseptin tarjoamiin ratkaisuihin.

4.2.1 Epärealistiset tavoitteet

Yksi suurimmista kritiikin kohteista kohdeyrityksen nykyisessä budjetointiprosessissa on tavoitteiden epärealistisuus. Haastateltavat kokivat top-down -lähestymistavan aiheuttavan ongelmia budjettitavoitteiden asettelussa. Monen haastateltavan mielestä tavoitteet asetettiin liian haastaviksi, minkä seurauksena budjeteista muodostui epärealistisia.

”Mun mielestä se lähtee jo ihan siitä, että tulee Group-tasolta maakohtainen ja toimialakohtainen tavoite ... Onko ne linjassa tuleviin näkymiin ja nykyiseen organisaatioon, et onks ne sillä tavalla järkevät” – Business Controller 4

Konsernin asettamat maa- ja toimialakohtaiset tavoitteet koettiin ristiriitaisiksi eikä edes kohdeyrityksen toimitusjohtajalla ollut todellista valtaa vaikuttaa niihin. Top-down -lähestymistavan seurauksena budjettien sisältö vastaa johdon määrittelemiä liikevaihdon ja käyttökatteen tavoitetasoja. Eräs haastateltava koki budjetointiprosessin muistuttavan enemmän resurssibudjetointia kuin markkinalähtöistä budjetointia:

”Mun mielestä tää on resurssibudjetointia, eli me ei niinkään katsota tonne ulos päin markkinoille... kyl me enemmän mietitään et meillä on sata suunnittelijaa ja keskimäärin tommonen laskutusaste ja tommonen tuntihinta saadaan ton verran liikevaihtoa ja vähennetään kulut ja siinä on tulos, mut

ei siinä hirveesti katota mitä [tapahtuu] tuolla markkinoilla, onko meillä projekteja, mistä me niitä projekteja saadaan, mitä meidän kannattaisi tehdä” - Business Controller 5

Nykyisellä lähestymistavalla epärealistiset tavoitteet johtavat vääjäämättä budjettiin, joka ei vastaa todellisia tulevaisuuden näkymiä. Tästä seuraa useita haittoja organisaatiolle. Koska budjetti ohjaa alemman johdon tekemiä päätöksiä, epärealistinen budjetti voi johtaa kohdeyrityksen kannalta huonoihin valintoihin. Lainauksessa ilmaistu esimerkki kysynnästä on relevantti, koska esimerkiksi uudet rekrytointipäätökset saattavat perustua budjetin mukaisiin odotuksiin resurssien tarpeesta.

Toinen epärealistisista tavoitteista muodostuva ongelma on työntekijöiden ja etenkin yksiköiden päälliköiden heikko sitoutuneisuus budjettitavoitteisiin. Budjetointiprosessissa ensimmäisellä budjetointikierroksella pyritään neuvottelemaan haastava, mutta motivoiva tavoite yksikölle.

”Tän top-down menetelmän ongelma on just siinä, että mikä se niitten YP:den [yksikön päälliköiden] vaikutusmahdollisuus niihin omiin lukuihin on, ja heijastaako se sitä niiden näkemystä tulevasta vuodesta” - Business Controller 4

Kuitenkin seuraavilla budjettikierroksilla suoritettava tavoitteiden kiristäminen saattaa johtaa työntekijöiden välinpitämättömyyden suhtautumiseen tavoitteita kohtaan. Useammalla toimialalla osalle yksikön päälliköistä muodostuu ”nämähän ovat vain lukuja” -asenne, koska he ymmärtävät tavoitteiden olevan ristiriidassa realistisiin tulevaisuuden näkymiin. Yksikön päällikön budjetointiprosessiin käyttämä työaika saattaa tuntua tuhlatulta, mikäli lopulliset luvut eivät vastaa hänen omaa käsitystään tulevaisuudesta.

Tavoitteiden asettelu on yksi perinteiseen budjetointiin liittyvistä kritiikin kohteista, koska tavoitteiden haastavuuden määrittäminen on vaikeaa. Lisäksi tavoitteiden joustamattomuus tekee niistä joko liian helppoja tai vaikeita muuttuvaan liiketoimintaympäristöön. Yksi beyond budgeting -konseptin keskeisimmistä periaatteista on joustamattomista budjettitavoitteista luopuminen. Konseptissa tavoitteiden tulisi olla suuntaa antavia, kunnianhimoisia ja suhteellisia. Käytännössä tämä tarkoittaa tavoitteita, jotka korreloivat liiketoimintaympäristön muutoksiin. Esimerkkinä toimivista tavoitteista voisivat olla suhteelliset tunnusluvut, joita verrattaisiin yksiköiden kesken.

Haastattelujen perusteella osa tavoitteen asettelun ongelmista johtuu budjetin ennustamisen ja tavoitteen asettelun päällekkäisyydestä. Beyond budgeting -konseptissa tavoitteenasettelu ja ennustaminen onkin erotettu toisistaan. Konseptin avulla voitaisiin eliminoida ainakin budjetin ennustavuuden ja tavoitteiden asettelun ristiriita kohdeyrityksessä. Näin ennusteet kuvaisivat odotuksia tulevaisuudesta ilman tavoitteista johtuvaa jännitettä.

Suhteellisten tavoitteiden käyttöönotto aiheuttaisi kuitenkin omat haasteensa kohdeyritykselle. Eräs haastateltava koki suhteellisten tavoitteiden vaativan kiinteän raja-arvon, joka tulisi vähintään saavuttaa. Yhden yksikön heikko suoriutuminen saattaisi ruokkia myös muita yksiköitä alisuoriutumaan, mikäli minimitaloitusta ei olisi määritetty. Lisäksi konseptin toteuttaminen vaatisi riittävän uskon yksikköjen väliseen kilpailuun.

4.2.2 Läpinäkyvyyden puute

Läpinäkyvyyden puute kuvaa koko budjetointiprosessia. Tiedon heikon läpinäkyvyyden haastateltavat toivat esiin erityisesti kulujen vyörytyksissä, joita konsernin globaali kustannusten hallintayksikkö allokoiti operatiivisille

yksiköille. Kohdeyrityksessä kustannusten hallintayksikköjen tehtävänä on allokoida merkittävä osa konsernin sisäisistä kustannuksista, kuten esimerkiksi toimitila-, IT- ja HR-kustannukset. Haastateltavat kritisoivat budjetoitavien kulujen vyörytysperusteiden läpinäkyvyyden puutetta. Kun vyörytysperusteita ei ole ilmaistu selkeästi, business controllerit joutuvat käyttämään runsaasti työaikaa vyörytysperusteiden selvittämiseen.

”Se läpinäkyvyys justinsa siinä ... kun ne vaihtelee kuluja mistä mihinkäkin, sitten saattaa tyyliin tiliryhmissä vaihtaa [kulujen sijaintia], ...esimerkiksi IT-kulut, ne on joka vuosi vähän erilailla rakenneltu, että niistä ei pääse kovin helposti jyvälle, mitä niille on oikeasti tapahtunut tässä vuosien varrella” - Business Controller 1

Lainauksesta käy ilmi, että operatiiviset yksiköt kokevat läpinäkyvyyden puutteen vaikeuttavan yksiköiden kulukehityksen seurantaan. Epäselvästä kulurakenteesta johtuen yksiköiden on haastavampi päästä tavoitteisiinsa, koska todellisia kustannuksia on vaikea arvioida. Esimerkiksi tiliryhmän muutoksen seurauksena IT-kulut olivat olleet edellisenä budjettikautena lähes kaksinkertaiset ennusteeseen nähden.

”Ollaan globaalin vyörytysosaston varassa ja se läpinäkyvyys sinne ei ole hirveän hyvä, että millä perusteella ne [allokaatiot] tulee ja mitä niissä on käytetty jakoperusteena... Tuntuu, että siellä vyörytysosastolla on välillä ollut tärkeämpää se että vyörytettävät kulut pysyvät stabiilina kuin se että ne olisivat oikein” - Business Controller 4

Vyörytysperusteiden heikosta läpinäkyvyydestä johtuen business controllerien on haastava tarkistaa, ovatko kulut vyörytetty yksiköille oikeassa suhteessa. Haastateltavat kyseenalaistivat, miksei jakoperusteita voida ilmoittaa selkeästi konsernin sisällä edes talousosastoille, mikäli tietoa ei haluttaisi jakaa operatiivisille yksiköille. Läpinäkyvyyden puutetta esiintyy myös budjetointiprosessin muilla osa-alueilla, esimerkiksi tavoitteiden asettelussa. Eräillä toimialoilla budjettitavoitteita ei perustella mitenkään alemmalle johdolle. Tämä saattaa aiheuttaa luottamuspulaa ylemmän ja alemman johdon välille.

Beyond budgeting -konsepti korostaa johtamisperiaatteissaan tiedon läpinäkyvyyttä organisaation sisällä. Läpinäkyvyyden puute vaikuttaa haastattelujen perusteella johtuvan kommunikaation puutteesta kohdeyrityksen ja konsernin kustannusten hallintayksikköjen välillä. Beyond budgeting -konseptin tarjoaman läpinäkyvyyden ja avoimen organisaatiokulttuurin pitäisi kyetä ratkaisemaan läpinäkyvyyden puutteesta johtuvat ongelmat.

Kohdeyrityksen budjetointiprosessiin kohdistunut kritiikki olisi suhteellisen helppo ratkaista myös muilla keinoin. Haastateltavat ehdottivatkin prosessiin tehokkaampaa johtamista ja kommunikaation parantamista. Beyond budgeting -konsepti olisi kuitenkin suuri muutos organisaatiolle. Vaihtoehtoisten ratkaisujen ollessa tarjolla, konsepti ei saata olla edullisin vaihtoehto kohdeyrityksen näkökulmasta.

4.2.3 Budjetin vanhentuminen

Akateemisessa kirjallisuudessa on esitetty kritiikkiä budjetin vanhenemista kohtaan (Ekholm & Wallin, 2000). Koska budjetti luodaan yleensä syksyllä, siinä pyritään ennustamaan tulevaisuutta yli vuoden päähän. Tässä ajassa liiketoimintaympäristössä ehtii tapahtua merkittäviäkin muutoksia, jolloin budjetista tulee käyttökelvoton. Myös kohdeyrityksessä budjetin vanhentuminen koettiin haasteeksi.

”Budjetissahan maailma loppuu aina vuoden loppuun, ja tehdään sitten aina uus, ja sitten syksyllä saadaan budjetti valmiiksi ja tulee vielä isoja organisaatiomuutoksia, budjetti on kokonaisen yksikön osalta vanha, eli jos toimintaympäristössä tapahtuu jotain muutosta, se budjetti on jo sillä hetkellä hyödytön”- Business Controller 4

Kohdeyrityksessä tehdään jokaisen kvartaalin jälkeen uusi ennuste. Tämän tehtävä on eliminoida budjetin vanhenemisesta johtuvat ongelmat ja parantaa ennustettavuutta. Kuitenkin ajanjakso syksystä kevääseen on pitkä, jos liiketoimintaympäristössä tapahtuu muutoksia. Tällöin joudutaan toimimaan vanhentuneen budjetin varassa. Lisäksi on huomionarvoista, etteivät kohdeyrityksen budjettitavoitteet jouta vuoden aikana, vaikka ennusteita päivitetäänkin tasaisesti.

Perinteiselle budjetoinnille on luonteenomaista budjetin päätyminen tilikauden loppuun. Kohdeyrityksessä myös ennusteet päättyvät tilikauden loppuun, joten esimerkiksi viimeinen kvartaali joudutaan toimimaan ilman virallista ennustetta tulevasta. Vääristynyt kuva liiketoiminnan loppumisesta vuoden vaihteeseen saattaa johtaa lyhyen tähtäimen tulosajatteluun pitkän aikavälin arvonluonnin kustannuksella. Konkreettinen esimerkki voisi olla kannattavalta vaikuttavan projektin hylkääminen, jos sen tulos ei ehtisi realisoitua nykyisellä budjettikaudella.

Beyond budgeting -konsepti tarjoaa ratkaisun budjetin vanhentumisesta seuraaviin ongelmiin esimerkiksi rullaavan ennustamisen avulla. Prosessiperiaatteiden mukaan suunnittelun ja ennustamisen tulisi olla mahdollisimman kevyttä, jolloin sitä voitaisiin toteuttaa useammin tarpeen vaatiessa. Lisäksi ennustamista ei tarvitsisi sitoa kalenterivuoteen toisin kuin budjetointi syksyyn. Uusi ennuste voitaisiin luoda aina, kun liiketoimintaympäristössä tapahtuu merkittäviä muutoksia, esimerkiksi organisaatorakenteen muuttuessa.

Jatkuvasti päivitettävä rullaava ennustaminen on yksi käytännön ratkaisu beyond budgeting -konseptin toteuttamiseen. Haastateltavien mukaan kohdeyritys onkin jo harkinnut 12 kuukauden rullaavaan ennustamiseen siirtymistä. Rullaavan ennustamisen toteuttaminen koettiin realistiseksi ja sen voisi ottaa käyttöön nopeallakin aikataululla. Rullaavan ennustamisen voi nähdä myös konseptista irrallisena metodina, jonka käyttäminen ei vaatisi merkittäviä muutoksia kohdeyrityksen nykyiseen prosessiin. Toisaalta rullaava ennustamisen voi kuitenkin toimia askeleena kohti beyond budgeting -konseptin kokonaisvaltaista toteuttamista.

4.2.4 Budjettikikkailu

Budjettikikkailua esiintyy varsinkin organisaatiossa, joissa budjetti on yhteydessä palkitsemisjärjestelmään (Hope & Fraser 2003). Kohdeyrityksessä johdon tulospalkkaus on sidottu budjettitavoitteiden ylittämiseen. Haastateltavat eivät suorasti kokeneet budjettikikkailun olevan ongelma budjetointiprosessissa, mikä saattaa olla merkki kikkailun hiljaisesta hyväksynnästä. Tarkentavien kysymysten avulla ja haastateltavien omien kuvausten perusteella budjettikikkailun piirteitä oli selkeästi tunnistettavissa.

”Aivan varmasti ainakin kahta ensiksi mainitsemaasi [budjettitavoitteiden neuvottelu ja budjetin kuluttaminen] on olemassa toimialalla ... et ei lähetä liian hyvää tekemään ... tokihan se on meidän mallilla sallittuakin, koska meidän malli on sellainen, että tehkää toi.” - Business Controller 2

”On muutamia yksiköitä mistä tietää pikkasen pistää yläkanttiin [ehdotettavat tavoitteet], koska tiedetään että sieltä tingitään, oli se ihan sama mitä sinne laitetaan ”- Business Controller 1

Lainausten perusteella budjettikikkailua esiintyy budjetointiprosessin eri vaiheissa. Yleisimmiksi budjettikikkailun muodoiksi nousivat budjettitavoitteiden neuvottelemisen alakanttiin ja kulujen lisääminen loppuvuodesta, mikäli budjettia ei ollut vielä käytetty. Mikäli kohdeyrityksessä oltiin jäämässä budjettitavoitteesta, ilmeni loppuvuodesta projektien tulouttamista ja kulujen tarkempaa seulomista.

Ensimmäisen lainauksen toteamus budjettikikkailun hiljaisesta hyväksymisestä kohdeyrityksessä heijastaa ylhäältä alaspäin johdettua organisaatiokulttuuria. Haastateltava toteaa, että luvut laitetaan täyttämään johdon vaatimukset sekä budjetissa että tuloksessa. Johdon tulospalkkioiden budjettisidonnaisuus ohjaakin koko organisaation toimintaa. Heikosta suoriutumisesta budjettiin nähden seuraa selvitystoimia konsernille. Tämä paine ohjaa kohdeyrityksen käyttäytymistä mahdollisimman tasaisen tuloksen raportointiin. Esimerkiksi yksikön päälliköt saattavat pelätä joutuvansa konsernin seurantalistalle, jos he eivät tasaisesti saavuta budjettitavoitteitansa.

”Esiintyy kyllä [kikkailu]... mun mielestä se sitten todellisen ohjauksen kannalta rikkoo sitä kuvaa, voinko niitä käyttää mittaukseen niitä lukuja.” - Business Controller 2

Yksi budjettikikkailun aiheuttamista ongelmista liittyy juuri ohjaukseen ja mittaukseen. Manipuloituja lukuja on haastavaa käyttää mittauksessa, koska luvut eivät kuvaa absoluuttisesti operatiivisen liiketoiminnan tulosta. Ylempi johto saattaa tulkita liiketoiminnan sujuvan moitteettomasti, vaikka todellisuus ei olisi yhtä positiivinen. Tämän seurauksena ei osata puuttua ongelmiin tai antaa tukea heikosti suoriutuville yksiköille. Haastateltavat kertoivat, että organisaatiossa myös ylempi johto ymmärtää, etteivät raportoidut luvut vastaa absoluuttista todellisuutta.

Perinteisen budjetoinnin kritiikissä budjettikikkailu on koettu erityisen ongelmalliseksi. Beyond budgeting -konsepti pyrkii eliminomaan budjettikikkailun tavoitteiden asettamisen, suoriutuksen arvioinnin ja palkitsemisen avulla. Suhteelliset tavoitteet tekevät tavoitteista realistisimpia, mikä vähentää tarvetta kikkailuun. Suoriutuksen arviointi perustuu useampaan rahalliseen ja ei-rahalliseen mittariin. Tämä ei ohjaa käytöstä niin aggressiiviseen tuloksen maksimointiin. Palkitseminen perustuu kilpailijoiden voittamiseen ja ryhmäkohtaisiin palkkioihin, jolloin yrityksen tulos nähdään oman yksikön osaoptimointia tärkeämpänä.

Teoriassa beyond budgeting -konseptin tarjoama ratkaisu vähentää epäeettistä toimintaa ja eliminoi budjettikikkailun, mutta siihen on syytä suhtautua varauksella. Jos arviointi ei perustuisi budjettiin, budjettilukujen manipulointi saattaa siirtyä muihin suoriutuksen arvioinnin mittareihin. Konseptin toteutus vaatisi myös äärimmäisen luottamuksen ja avoimuuden organisaation sisällä, jolloin uskallettaisiin myöntää epäonnistumiset pelkäämättä esimerkiksi oman työpaikkansa menettämisestä.

4.3 Beyond budgeting -konseptin mahdollisuudet nykyisen järjestelmän ratkaisijana

Haastatteluissa keskusteltiin myös beyond budgeting -konseptista. Konsepti oli ainakin nykyisellä terminä jokaiselle haastateltavalle vieras. Haastateltaville esiteltiin tiivistetysti konseptin periaatteet ja sen keskeisimmät piirteet. Tämän jälkeen haastateltavat arvioivat konseptin soveltuvuutta kohdeyritykselle nykyisen budjettijärjestelmän korvaajana.

Kaikki haastateltavat kokivat beyond budgeting -konseptin mielenkiintoiseksi ja tunnistivat siitä sekä vahvuuksia että heikkouksia. Konseptin koettiin tarjoavan kohdeyrityksen nykyiseen budjetointiprosessiin sisältämiin haasteisiin ratkaisuja. 12 kuukauden rullaavan ennustamisen koettiin konseptin tarjoamista ratkaisuista

toteutuskelpoisimmaksi. Päätöksentekovallan hajauttaminen herätti haastateltavissa mielenkiintoa, koska heidän roolinsa muuttuisi uudessa konseptissa strategisemmaksi.

Haastateltavien mielestä suurimmat haasteet beyond budgeting -konseptin toteuttamiseksi kohdeyrityksessä olisivat henkilöstön kyvykkyyteen, nykyiseen organisaatorakenteeseen, byrokraattiseen organisaatiokulttuuriin sekä käytännön toteutukseen liittyvät kysymykset.

Kohdeyrityksessä beyond budgeting -konsepti tarkoittaisi päätöksentekovallan hajauttamista keskusjohdolta yksikön päälliköille. Vallan mukana myös vastuu toiminnasta siirtyisi yksikön päälliköille. Tässä konseptissa yksikön johtamista voisi verrata oman yrityksen johtamiseen. Tämä vaatisi yksikön päälliköiltä yrittäjähenkisyttä, halua kantaa vastuuta sekä paljon muita ominaisuuksia kuten kykyä tulkita markkinoiden kehitystä, asiakassuhteita ja taloudellisia tunnuslukuja. Haastateltavat kokivat kohdeyrityksestä löytyvän kyvykkäitä henkilöitä uusiin yksikön päällikön rooleihin, mutta kaikki eivät oletetusti pystyisi ottamaan uudenlaista vastuuta. Haastateltavat ehdottivat beyond budgeting -konseptin kokeilua pilottihankkeena tehtävään sopivan yksikön päällikön kanssa. Koko organisaation mittakaavassa konseptin toteuttaminen koettiin tällä hetkellä lähes mahdottomaksi.

Kohdeyrityksen nykyinen organisaatorakenne on raskas ja keskijohtoinen. Etenkin suurilla toimialoilla keskijohto, esimerkiksi sektorijohtajat, koettiin tarpeellisenä alakohtaisten erityispiirteiden vuoksi. Eräs haastateltava koki, että keskijohto saattaisi pyrkiä estämään beyond budgeting -konseptin käyttöönoton omien asemiensä turvaamiseksi. Useat haastateltavat kokivat epätodennäköisenä konsernijohdon motivaation keventämiseksi.

Haastateltavien mielestä kohdeyrityksen byrokraattinen organisaatiokulttuuri olisi hidaste beyond budgeting -konseptin käyttöönotolle. Erityisesti top-down ajattelusta luopumisen epäiltiin aiheuttavan haasteita. Haastateltavat kokivat nykyiseen kulttuuriin liittyvän myös oman edun tavoittelun. Se ilmenee mm. projektien jakautumisena useiksi osaprojekteiksi, jolloin kukin yksikkö saa oman osansa projektin tuloksesta. Käytännössä tämä tarkoittaa enemmän hallinnollista työtä ja rahan siirtämistä yksiköiden välillä.

Viimeaikainen kohdeyrityksen organisaatiokulttuurin kehitys on ollut päinvastaista beyond budgeting -konseptiin periaatteisiin nähden. Byrokraattisuus on lisääntynyt organisaation kasvaessa ja tiedon läpinäkyvyys on heikentynyt konsernin sisällä. Beyond budgeting -konseptin käyttöönotto vaatisi erään haastateltavan näkökulmasta ainakin useamman vuoden pituisen prosessin, jonka kustannukset kasvaisivat konseptista saavutettavia hyötyjä suuremmiksi.

Haastateltavat epäilivät beyond budgeting -konseptin prosessien toteutettavuutta. Yksiköiden välisen sisäisen vertailun koettiin onnistuvan, mutta kyettäisiinkö määrittelemään riittävästi soveltuvia ulkopuolisia verrokkeja. Beyond budgeting -konseptissa palkitsemismallien toteuttaminen koettiin haasteeksi. Haastateltavat uskoivat, että nykyisen budjettitavoitteisiin sidotun bonusjärjestelmän korvaaminen yhtä tehokkaalla ja motivoivalla mallilla olisi avainasia konseptille hyväksynnän saamiseksi. Haastateltavat kyseenalaistivat konseptin rahamääräisen palkitsemisen riittävyyden.

Yhteenvedona haastateltavat kokivat beyond budgeting -konseptin sisältävän paljon yksittäisiä käyttökelpoisia ratkaisuja, joilla olisi mahdollista kehittää kohdeyrityksen nykyistä budjetointiprosessia. Konseptin kokonaisvaltainen käyttöönotto koettiin kuitenkin erittäin epätodennäköiseksi ja haastavaksi toteuttaa. Lisäksi konseptin käyttöönottoon vaadittaisiin konsernin hyväksyntä. Beyond budgeting -konseptin kaltainen radikaali muutos nykyisen prosessiin aiheuttaisi todennäköisesti muutosvastaisuutta, jonka ylittäminen olisi vaikeaa.

5 Keskustelu ja johtopäätökset

Tutkielman tavoitteena oli tutkia kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteita ja verrata niitä kirjallisuudessa esitettyyn perinteiseen budjetointiin kohdistuvaan kritiikkiin. Lisäksi tavoitteena oli selvittää, kyettäisiinkö beyond budgeting -konseptilla ratkaisemaan kohdeyrityksen budjetointiprosessissa ilmeneviä haasteita. Tutkielmassa myös tarkasteltiin, voisiko beyond budgeting -konsepti korvata budjetoinnin kohdeyrityksen ohjausjärjestelmänä.

Kohdeyrityksessä toteutettujen haastattelujen perusteella budjetointiprosessista kyettiin luomaan yksityiskohtainen selkeä kokonaiskuvaus. Kohdeyrityksen lähestymistapa budjetointiin on top-down -lähtöinen ja sen käyttämä budjetointimetodi on historiallisiin lukuihin perustuva. Tämä on myös yleisesti käytetty budjetointimetodi (Bunce et al. 1995). Kohdeyritys käyttää diagnostista budjettiohjausta, jonka avulla se reagoi negatiivisiin budjettivariansseihin. Havaintojen perusteella voidaan todeta kohdeyrityksen budjetointiprosessin olevan perinteistä budjetointia.

Kohdeyrityksen budjetointiprosessi sisälsi lukuisia haasteita. Näistä merkittävimmit erottuivat epärealistiset tavoitteet, läpinäkyvyyden puute, budjetin vanhentuminen ja budjettikikkailu. Neelyn et al. (2001) tutkimuksessa on listattu siteeratuimmat kritiikin kohteet perinteiseen budjetointiin liittyen. Kohdeyrityksen merkittävimmät haasteet löytyvät edellä mainitulta listalta, minkä perusteella voidaan todeta kohdeyrityksen budjetointiprosessin sisältävän perinteiselle budjetoinnille tyypillisiä haasteita.

Libby ja Lindsay (2010) ovat vertailleet tutkimuksessaan pohjoisamerikkalaisten yritysten budjettikäytäntöjä Hansenin (2003) määrittelemien neljän avainkritiikin mukaan. Neljä avainkritiikin kohdetta ovat budjetoinnin vähäinen lisäarvo suhteessa sen kuluttamiin resursseihin, budjettien joustamaton luonne liiketoimintaa rajoittavana tekijänä, budjettien irrallisuus yrityksen strategiasta sekä budjetin joustamattomasta luonteesta johtuva epäluotettava suorituksen arviointi ja budjettikikkailu. Libbyn ja Lindsayn (2010) tutkimuksen tulokset osoittavat kirjallisuudessa esitellyn kritiikin olevan kuitenkin liioiteltua. Heidän tutkimukseensa osallistuneissa yrityksissä esiintyi avainkritiikin osalta ainoastaan budjettikikkailua. Muita avainkritiikin kohteita esiintyi selkeästi pienemmässä mittakaavassa, mitä kirjallisuus antaa ymmärtää. Kohdeyritystä koskevan tutkimuksen tulokset tukevat Libbyn ja Lindsayn johtopäätöksiä.

Yksi tutkielman tavoitteista oli selvittää, kyetäänkö beyond budgeting -konseptilla ratkaisemaan kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteita. Kirjallisuudessa esitettyjen (Bourmistrov & Kaarbøe 2013, Libby & Lindsay 2007) beyond budgeting -konseptia soveltavien yritysten tarjoamien esimerkkiratkaisujen ja beyond budgeting -konseptin periaatteiden avulla arvioitiin budjetointiprosessin haasteita ja ratkaisuja. Tutkielman havaintojen perusteella voidaan tehdä johtopäätös, että beyond budgeting -konsepti voisi toimia kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteiden ratkaisijana.

Vaikka beyond budgeting -konsepti kykenisikin teoriassa ratkaisemaan kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteet, kokivat haastateltavat konseptin toteuttamisen kohdeyrityksessä lähes mahdottomaksi. Havainto tukee tutkimuksien (Libby & Lindsay 2010, Ekholm & Wallin 2000) tuloksia, joiden mukaan budjetointi on selkeästi yleisin yritysten käyttämä ohjausjärjestelmä.

Tutkimuksen havaintojen perusteella beyond budgeting -konseptin toteuttaminen vaatii henkilöstöltä uudenlaista osaamista, jollaista ei välttämättä löydy organisaatiosta ennestään. Organisaatioiden rekrytointipäätökset perustuvat sen hetkiseen tarpeeseen, minkä seurauksena henkilöstö ei välttämättä ole valmis suoriutumaan konseptin mukaisissa uusissa tehtävissä. Tämän lisäksi nykyinen organisaatorakenne

saattaa toimia merkittävänä esteenä beyond budgeting -konseptin toteuttamiselle. Konseptin toteuttaminen vaatii organisaatorakenteen keventämistä, jolloin organisaatiossa saattaisi esiintyä protektionismia etenkin keskijohdon taholta. Voidaankin todeta beyond budgeting -konseptin vaativan kohdeorganisaation henkilöstöltä paljon potentiaalia ja valmiutta organisaatorakenteen laajoihin muutoksiin.

Tutkimuksessa huomattiin organisaatiokulttuurin olevan merkittävä erottava tekijä beyond budgeting -konseptin ja perinteisen budjetoinnin välillä. Haastateltavat kokivat top-down -lähtöisen ajattelun juurtuneen kohdeyrityksen kulttuuriin ja sen aiheuttavan haasteita beyond budgeting -konseptin käyttöönotolle. Organisaatiokulttuurien eroavaisuus saattaa olla esteenä konseptin toteuttamiselle myös muissa organisaatioissa. Organisaation koon kasvaessa saattaa myös byrokraattisuus lisääntyä, minkä havaittiin tapahtuneen kohdeyrityksessä. Täten erityisesti suurille organisaatioille organisaatiokulttuurilliset erot saattavat olla haasteena beyond budgeting -konseptin toteuttamiselle. Toisaalta kirjallisuudessa esiintyy myös onnistuneita esimerkkejä (Bourmistrov & Kaarbøe 2013) konseptin toteuttamisesta suurissa organisaatioissa.

Selkeiden beyond budgeting -konseptin toteutusmallien puute saattaa aiheuttaa ennakoluuloja käyttöönottoa kohtaan. Haastateltavat kyseenalaistivat myös esimerkkitapausten ratkaisujen toimivuutta kohdeyrityksessä. Saattaakin olla, että selkeiden ratkaisujen puute on yksi konseptin käyttöä rajoittava tekijä. Voitaneen pohtia, johtuuko konseptiin liittyvien toimivien käytännön ratkaisumallien vähäinen määrä konseptin toteuttamisen harvinaisuudesta tai esimerkiksi toimivien ratkaisumallien luomasta kilpailuedusta, jota ei haluta jakaa.

Tämä tutkielma tuo yhden näkökulman keskusteluun beyond budgeting -konseptista ja sen toteutusmahdollisuuksista. On kuitenkin syytä huomioda, ettei tämän tapaustutkimuksen pohjalta pysty tekemään yleistäviä johtopäätöksiä. Tutkimukseen osallistui vain yksi kohdeyritys, mikä seurauksena tutkielman tuloksista voidaan tehdä yleistyksiä rajallisesti. Lisäksi kaikki tutkimukseen osallistujat työskentelivät samantyyppisessä roolissa, joten he tarkastelevat tutkimuskohdetta suhteellisen samanlaisesta taloushallinnon näkökulmasta. Siitä huolimatta tutkimuksen voidaan tulkita antavan riittävän laajan kuvan kohdeyrityksen budjetointiprosessista, jotta sitä voidaan vertailla kirjallisuudessa esitettyihin tutkimuksiin.

Tutkimuksen perusteella voidaan muotoilla mielenkiintoisia jatkotutkimusaiheita. Jos kohdeyrityksen budjetointiprosessin kehityshanke toteutuu onnistuneesti, olisi mielenkiintoista selvittää millaisiin ratkaisuihin kohdeyritys on päätenyt haasteidensa suhteen. Ratkaisuja voisi peilata lähtötilanteeseen ja selvittää onko kohdeyrityksen budjetointiprosessissa tapahtunut merkittävää parannusta. Toinen jatkotutkimusaihe voisi olla laadullinen tutkimus organisaatiosta, joka käyttää beyond budgeting -konseptia ohjausjärjestelmänään. Voitaisiin pyrkiä selvittämään, millaisten käytännön ratkaisujen kautta beyond budgeting -konseptia kyetään toteuttamaan.

Lähdeluettelo

- Beyond Budgeting Round Table. The 12 Beyond Budgeting Principles explained by members on the Core Team. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 6.5.2020]. Saatavissa: <https://bbbt.org/the-beyond-budgeting-principles/12-beyond-budgeting-principles-explained-members-core-team/>
- Beyond Budgeting Round Table. Beyond Budgeting Round Table and membership. [Verkkoaineisto]. [Viitattu: 6.5.2020]. Saatavissa: <https://bbbt.org/what-is-the-beyond-budgeting-round-table-bbbt/>
- Beyond Budgeting Round Table. The Beyond Budgeting principles. [Verkkoaineisto]. [Viitattu: 6.5.2020]. Saatavissa: <https://bbbt.org/the-beyond-budgeting-principles/>
- Bogsnes, B. 2016 Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. ISBN: 978-1-119-2228-6.
- Bourmistrov, A., Kaarbøe, K. 2013. From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas. Management Accounting Research. Vol. 24:3. S. 196–211.
- Bunce, P., Fraser, R., Woodcock, L. 1995. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. Management accounting research. Vol. 6. S. 253-265
- Cardoş, I., Pete Ş., Cardoş, V. 2014, TRADITIONAL BUDGETING VERSUS BEYOND BUDGETING: A LITERATURE REVIEW. Annals of the University of Oradea, Economic Science Series. Vol. 23:1. S. 573-581.
- Churchill, N. C. 1984. Budget choice: planning vs. control. Harvard Business Review. July-August. S. 150-164
- Covaleski M., Evans J., Luft J., Shields M. 2003. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. Handbooks of Management Accounting Research. Vol. 2. S. 587-624
- Eckholm, B-G., Wallin, J. 2000. Is the annual budget really dead? European Accounting Review. Vol. 9:4. S. 519-539.
- Frow, N., Marginson D., Odgen S. 2010. "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. Accounting, Organizations and Society. Vol. 35:1. S. 444-461.
- Hansen, S., Otley, D., Van Der Stede W. 2003. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. Journal of Management Accounting Research. Vol. 15. S. 95-116.
- Hansen, D. Mowen, M., Guan, L. 2007. Cost Management: Accounting and Control. 6th Edition. Cincinnati: South-Western Publishing Co. ISBN: 0-324-55967-4
- Hansen, S. 2011. A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting. European Accounting Review. Vol. 20:2. S. 289-319
- Hope, J., Fraser, R. 2000. Beyond Budgeting. Strategic Finance. Vol. 82:4. S. 30-35.
- Hope, J., Fraser, R. 2003. Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From The Annual Performance Trap. Boston: Harvard Business School Press. S. 253 ISBN: 1-57851-866-0.
- Hänninen, V. 2013. Budgeting at a Crossroads - The Viability of Traditional Budgeting - A Case Study. Maisteritutkielma. Aalto-yliopisto, Kauppakorkeakoulu, Laskentatoimen laitos. Espoo. 84 s.

- Ikäheimo, S. & Malmi, T. & Walden R. 2019. Yrityksen laskentatoimi. Suomi: Alma Talent Oy. ISBN 978-952-14-3829-5
- Kirjanpitolaki 1336/ 30.12.1997, 4c §: Suuryritykset. Viitattu [10.5.2020]. Saatavissa: <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>
- Libby, T., Lindsay, M. 2007. Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without Budgets Issues in Accounting Education Teaching Notes. Vol.22:4. S. 53–71.
- Libby, T., Lindsay, M. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. Management Accounting Research. Vol 21:1. S. 56-75.
- Neely, M., Bourne, M., Adams, C. 2003. Better budgeting or beyond budgeting? Measuring Business Excellence. Vol. 7:3. S. 22-28. ISSN: 1368-3047.
- Raghunandan, M., Ramgulam, N., Raghunandan-Mohammed, K. 2012. Examining the behavioural aspects of budgeting with particular emphasis on public sector/service budgets. International Journal of Business and Social Science. Vol. 3:14. S. 110 –117
- Saaranen-Kauppinen Anita & Puusniekka Anna. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto: 5.5. Tapaustutkimus. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 9.5.2020]. Saatavissa: https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L5_5.html
- Saaranen-Kauppinen Anita & Puusniekka Anna. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto: 6.3.3 Strukturoitu ja puolistrukturoitu haastattelu. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 9.5.2020]. Saatavissa: https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_3.html
- Van der Stede, W. 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. Accounting, Organizations & Society. Vol. 25:6. S. 609-622.
- Van Der Stede W. 2001. Measuring 'tight budgetary control'. Management Accounting Research. Vol. 12:1. S. 119-137.
- Wallander, J. 1999. Budgeting — an unnecessary evil. Scandinavian Journal of Management. Vol. 15:4. S. 405-421.
- Warren, C. S. & Reeve, J. M. & Dunchac, J. E. 2013. Financial & Managerial Accounting. USA: Cengage Learning. ISBN-10: 1-133-95242-9

Liitteet

HAASTATTELUT

Titteli	Päivämäärä	Kesto
Business Controller 1	31.3.2020	60 min
Business Controller 2	2.4.2020	45 min
Business Controller 3	2.4.2020	60 min
Business Controller 4	3.4.2020	60 min
Business Controller 5	7.4.2020	75 min
Business Controller 6	17.4.2020	60 min

TEEMAHAASTATTELURUNKO

A Taustatiedot

Työtehtävä?

Työkokemus yrityksessä?

Työkokemus nykyisessä tehtävässä?

B Yrityksen nykyinen prosessi

Miten kuvailisit kohdeyrityksen budjetointiprosessia?

Onko budjetointiprosessissa tapahtunut merkittäviä muutoksia työskennellessäsi kohdeyrityksessä?

Mitä kuuluu omaan budjetointiprosessiisi?

Kauan käytät aikaa budjetointiin?

Miten toiminta sidosryhmien kanssa toimii?

C Arvio nykyisestä prosessista

Mitkä ovat mielestäsi suurimmat haasteet nykyisessä prosessissa?

Miten korjaisit ongelmia?

Mikä toimii nykyisessä prosessissa?

D Beyond Budgeting

Näetkö beyond budgeting -konseptin budjetoinnin korvaajana?

Mitä osia beyond budgeting -konseptista voisi hyödyntää kohdeyrityksessä?

Mitkä olisivat suurimmat haasteet beyond budgeting -konseptissa toteuttamisessa kohdeyrityksessä?